سلسلة المحاسبة

المراجعة والرقابة
في النظم المحاسبية

الدكتور
نبيل سالم أحمد الوقاد
الدكتور
إبراهيم جابر السيد أحمد

دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع
دار الجديد للنشر والتوزيع

٦٥٧.٦١
أ . إ

أحمد ، إبراهيم جابر السيد .
المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية / إبراهيم جابر السيد أحمد نبيل سالم أحمد الوقاد.ـ ط١.ـ دسوق: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع ، دار الجديد للنشر والتوزيع.
٣٤٠ ص ؛ ١٧.٥ × ٢٤.٥سم . (سلسلة المحاسبة)

تدمك : ٣ - ٦١٨ _ ٣٠٨ _ ٩٧٧ _ ٩٧٨

١. المحاسبة القومية
٢. الوقاد ، نبيل سالم أحمد (مؤلف مشارك) .
أ - العنوان .

رقم الإيداع : ١١٣٣١ .

الناشر : دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع
دسوق - شارع الشركات- ميدان المحطة – بجوار البنك الأهلي المركز
هاتف- فاكس : ٠٠٢٠٤٧٢٥٥٠٣٤١ محمول : ٠٠٢٠١٢٧٧٥٥٤٧٢٥-٠٠٢٠١٢٨٥٩٣٢٥٥٣
E-mail: elelm_aleman٢٠١٦@hotmail.com & elelm_aleman@yahoo.com

النـــاشـــر : دار الجــديد للنشــر والتـوزيع
تجزءة عزوز عبد الله رقم ٧١ زرالدة الجزائر
هاتف : ٢٤٣٠٨٢٧٨ (٠) ٠٠٢٠١٣
محمول ٦٦١٦٢٣٧٩٧ (٠) ٠٠٢٠١٣ & ٧٧٢١٣٦٣٧٧ (٠) ٠٠٢٠١٣
E-mail: dar_eldjadid@hotmail.com

محتويات الفهرس

مقــدمــة

قد أدى ظهور العولمة والتغيرات في بيئة الأعمال والتطور الكبير إلى إعادة النظر في المعالجات المحاسبية ، وذلك نتيجة لوجود الحواسيب المتضمنة على الانترنت وعمليات الحوسبة واسعة الانتشار ، ومن خلال التجارة الالكترونية، الأمر الذي جعل من المعلومات المالية أكثر تعقيدا،وأوجب قيام المحاسبين بضرورة التكيف ومجاراة الأمور الجديدة بزيادة معرفتهم في مجال الحاسوب والانترنت ، للتأقلم مع بيئة الأعمال المتغيرة بشكل مستمر ، والأخذ بعين الاعتبار تأثير بيئة تكنولوجيا المعلومات على مهنة المحاسبة والتدقيق .

تشهد منظمات الأعمال في الوقت الحاضر تغيراً متسارعا في بيئة أعمالها ، وتعد الثورة التكنولوجية والمعلوماتية من ابرز معالم هذا التغير في الوقت الحاضر .

كما أن منظمة الأعمال التي لا تتماشى مع هذه التطورات والتركيز على إدارة المعرفة ، ولا تحسن استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة ، سوف يتعرض بقاءها واستمرارها للتساؤل .

فيجب أن نعمل على تحفيز طاقات الأفراد الإبداعية ، وتعزيز القدرة التنافسية، والتسلح بثقافة الإبداع والتطوير والأداء الجماعي ، وإتاحة فرصة التعلم أمام العاملين في المنظمة ، من اجل تنمية معلوماتهم ،وتطوير مهاراتهم، وقدراتهم ، واستخدام نماذج هيكلية مرنة ، وتكنولوجيا ونظم معلومات واتصال متطورة .

الفصل الأول
تطور نظم المعلومات المحاسبية المعاصرة

البيانات Data
هي حقائق تجمع و تسجل و تخزن
وتعالج من خلال نظام معلومات IS

المعلومات Information **(I)**
هي بيانات تم تنظيمها و معالجتها
لإعطاء معنى مفيد لها لدى المستخدم

النظام System **(S)**
هو مجموعه من العناصر أو المكونات
المتداخلة و المترابطة التي تتفاعل مع
بعضها البعض لتحقيق الهدف

نظم المعلومات المحاسبية
(AIS) Accounting
Information Systems
هو نظام لتجميع و تسجل و تخزين و
معالجة البيانات لإنتاج المعلومات المفيدة
لمتخذي القرارات

نظم المعلومات **(IS)** Information Systems
هو استخدام الموارد المادية و البشرية و البرمجية و المعلوماتية بإدخال البيانات
وتخزينها ومعالجتها و استرجاعها و أخراج المعلومات و توصيلها إلى الجهات
المستخدمة و المستفيدة منها لمساعدتها في ممارسة أنشطتها الرئيسية (وظائف
المنظمة و وظائف الإدارة) واتخاذ القرارات و تقييم الأداء. (تعريف من
الدكتور حسام أبو خضره)

MIS Management Information Systems.... التعاريف

البيانات Data

تدفق لحقائق أوليه (خام) تمثل الأحداث مثل العمليات في الأعمال

المعلومات **(I)**

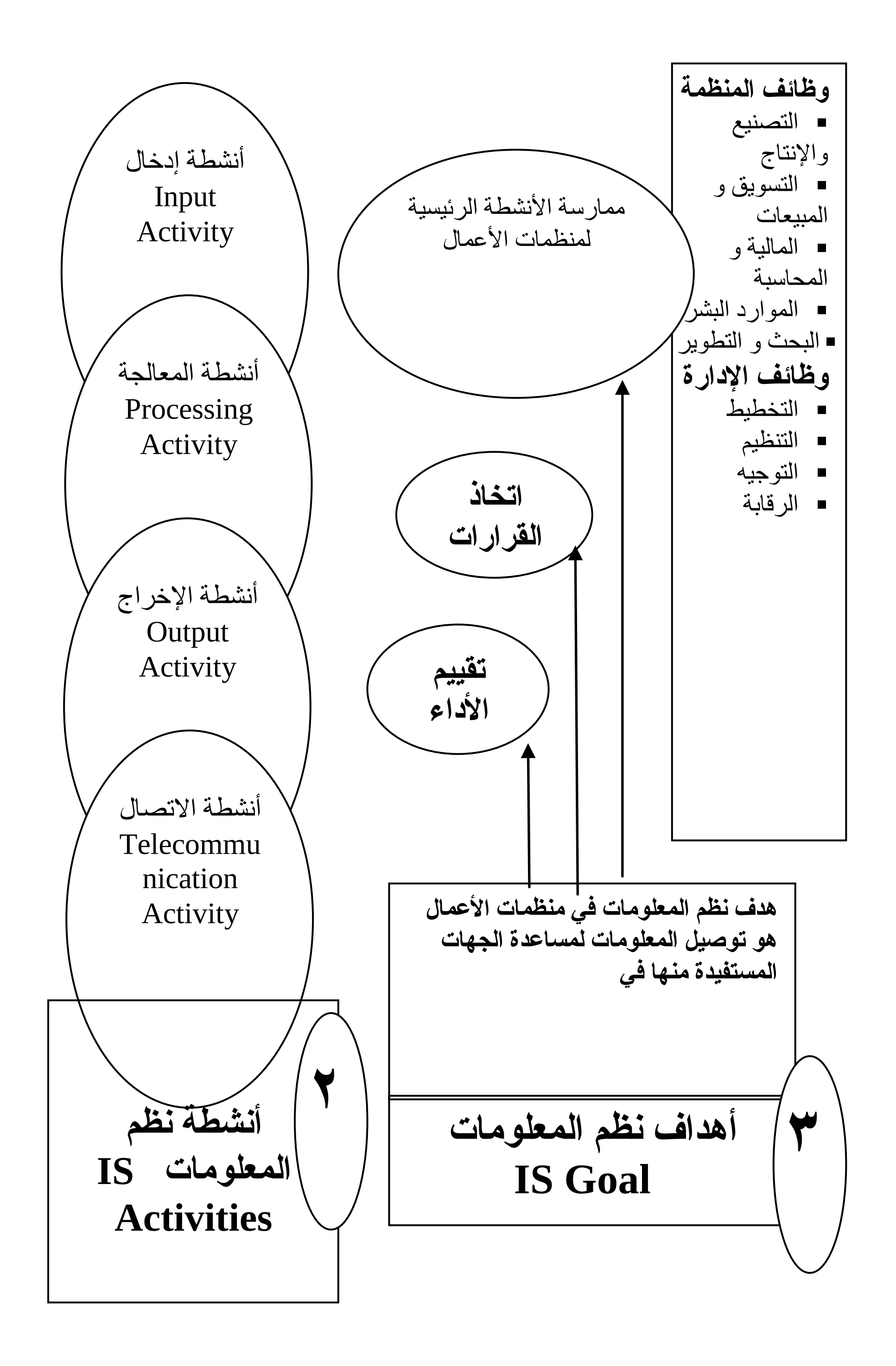
Information

مجموعة من الحقائق ذات المعنى و المفيدة للناس في معاملاتهم مثل اتخاذ القرارات

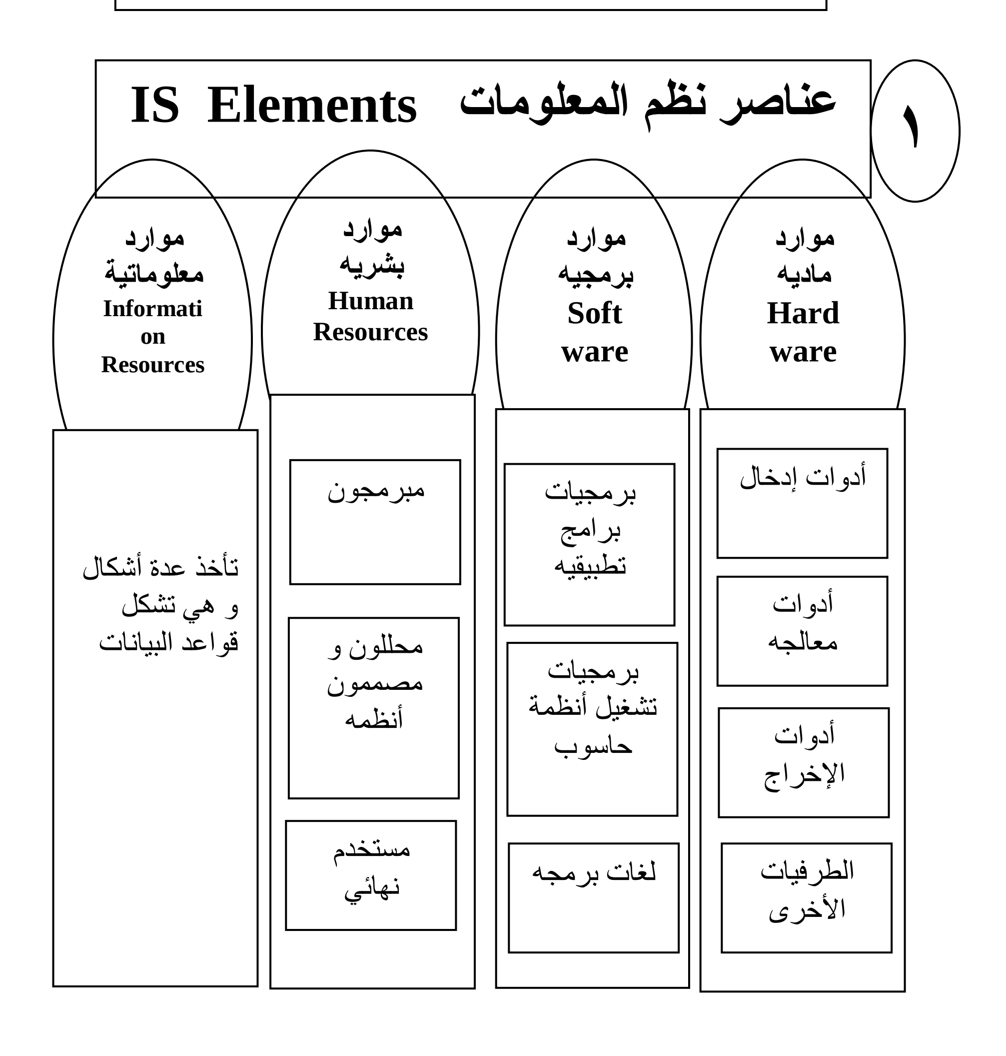
نظم المعلومات

(IS) Information Systems

هو مجموعة من العناصر أو المكونات المتداخلة التي تجمع (أو تسترجع) وتعالج و توزع المعلومات لدعم اتخاذ القرارات و السيطرة على المنظمة هي تنظيم و أدارة الحلول لتحديات الأعمال التي تظهر من بيئة العمل


وظائف المنظمة
التصنيع والإنتاج
التسويق و المبيعات
المالية و المحاسبة
الموارد البشر
البحث و التطوير
وظائف الإدارة
التخطيط
التنظيم
التوجيه
الرقابة
أنشطة إدخال
Input Activity
ممارسة الأنشطة الرئيسية لمنظمات الأعمال
أنشطة المعالجة
Processing Activity
اتخاذ القرارات
أنشطة الإخراج
Output Activity
تقييم الأداء
أنشطة الاتصال
Telecommunication Activity
هدف نظم المعلومات في منظمات الأعمال هو توصيل المعلومات لمساعدة الجهات المستفيدة منها في
٢
أنشطة نظم المعلومات
IS Activities
٣
أهداف نظم المعلومات
IS Goal

أركان نظم المعلومات
IS Basic Elements



الخلاصة : أركان نظم المعلومات
العناصر : موارد ماديه / موارد برمجيه / موارد بشريه / موارد معلوماتية.
الأنشطة : إدخال / معالجه / أخراج / إيصالات
الأهداف : توصيل المعلومات للأطراف المستفيدة في :
ممارسة الأنشطة الرئيسية
اتخاذ القرارات
تقييم الأداء
(النظام، البيانات، المعلومات، نظم المعلومات، نظم المعلومات المحاسبية)
النظام (التعريف ، الأهداف الفرعية والرئيسية للأنظمة الفرعية والرئيسية وأمكانية تضاربها)
التعريف : هو مجموعة من العناصر أو المكونات المتداخلة والمترابطة التي تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق هدف.
ومعظم الأنظمة تتكون من أنظمه فرعيه والعكس صحيح (أي الأنظمة الفرعية تكون أنظمه رئيسيه)
تعارض وانسجام الأهداف :
كل منظمه لها أهداف وعليه تصمم الأنظمة الفرعية بحيث تحقق أكبر قدر ممكن من أهداف المنظمة حتى ولو كان ذلك على حساب التضحية بأهداف الأنظمة الفرعية نفسها .
مثال :
فسم الإنتاج (نظام فرعي) لآي شركه من الممكن أن يمتنع عن تحقيق أهدافه الخاصة بالبقاء ضمن الموازنة المخصصة له من أجل تحقيق أهداف المنظمة في تسليم البضاعة في الموعد المحدد.
تعارض الأهداف :- يحدث عندما يكون نشاط نظام فرعي غير منسجم مع الأنظمة الأخرى أو مع النظام الأكبر
انسجام الأهداف :- يحدث عندما تكون أهداف الأنظمة الفرعية منسجمة مع أهداف المنظمة. وكلما زاد تعقيد النظام كلما كان من الصعوبة تحقيق الانسجام في الأهداف.

أن مفهوم النظام يعزز التكامل عن طريق تقليل تكرار عمليات التسجيل والتخزين والتقرير والمعالجة

البيانات Data (تعريفها ومصادرها)

هي حقائق تجمع وتسجل وتخزن وتعالج من خلال نظام معلومات IS والتي تعتبر كمواد خام .

وتختلف أشكال البيانات فقد تكون رموز صوتيه أو رموز شكليه أو فيزيائيه.

المنظمات تجمع البيانات عن :-

الأحداث (الأحداث التي تحدث) Events

المصادر المتأثرة بالحدث Resources

الوكلاء الذين يشاركون في الحدث Agents

المعلومات Information (فوائدها، تكلفتها، صفاتها، طبيعتها حسب المستفيدين)

هي بيانات تم تنظيمها ومعالجتها لإعطاء معنى مفيد لها لدى المستخدم المعلومات .

وعادة ما تؤدي المعلومات الأكثر والأفضل إلى قرارات أفضل ولكن أذا ما توفرت معلومات أكثر من قدرتك الاستيعابية فأنك ستعاني من عبء المعلومات وتتدنى جودة القرارات في حين تزداد كلفة أنتاج هذه المعلومات.

فوائد المعلومات.

التقليل من حالة عدم التأكد

تحسين القرارات

تحسين القدرة على التخطيط وجدولة الأنشطة

تكلفة أنتاج المعلومات تتضمن الوقت والموارد المستنفذة في :-

جمع البيانات - معالجة البيانات - تخزين البيانات

توزيع المعلومات على مستخدميها

إن تكلفة المعلومات ومنفعتها من الصعب احتسابها لكنك تحتاج إلى معرفة مدى احتياجك إلى المعلومات عندما تقوم بصنع القرار.

صفات المعلومات المفيدة :-
الملائمة Relevance حيث أنها تقلل من حالة عدم التأكد عن طريق المساعدة في التنبؤ بما سيحدث أو المصادقة على ما حدث بالفعل .
الاعتمادية Reliability أي أن المعلومات خاليه من الأخطاء والتحيز وتعكس الأحداث والنشاطات بمصداقية.
الاكتمال Completeness أي أن المعلومات كاملة لا تترك أي شيء مهم دون توفره
التوقيت المناسب Timeliness أي وصول المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار
المفهومية Understandability أي أن المعلومة معروضة بطريقه سهلة الاستيعاب والفهم ويمكن استخدامها من فبل المستخدم
يمكن التحقق منهاVerifiability أي أنه يوجد أجماع فكري على المعلومة بمعنى أن طبيعة المعلومة تكون بشكل يؤدي إلى الوصول إلى نفس النتائج عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين .
يمكن الوصول إليها Accessibility أي أنه يمكنك الحصول على المعلومة عندما تحتاجها وبالشكل الذي تريده.
المعلومات حسب المستفيدين.
معلومات للمستخدمين خارجيين أن المستخدمين الخارجيين يستخدمون بصوره أساسيه :
معلومات إلزامية Mandatory Information هي معلومات مطلوبة من قبل الهيئات الحكومية مثل متطلبات هيئة الأوراق المالية.
معلومات ضرورية أو أساسيه Essential Information هي معلومات مطلوبة لانجاز الأعمال مع الأطراف الخارجية مثل طلبات الشراء.
عند تقديم المعلومات الإلزامية أو الضرورية يجب أن يكون التركيز على :-
الحد الأدنى للتكاليف
الوفاء بالمتطلبات القانونية
الوفاء بالحد الأدنى من معايير الإعتمادية عليها والفائدة
معلومات للمستخدمين داخليين المستخدمين الداخليين يستخدمون معلومات مميزه بصوره أساسيه ويكون التركيز الأساسي فيها على أنتاج المعلومات التي تتجاوز منفعتها كلفة الحصول عليها(أي معلومات ذات قيمه إيجابيه)

نظم المعلومات (IS) Information Systems) (أصنافها، مكوناتها، أركانها – العناصر والأنشطة والأهداف)

هي النظم التي تستخدم الموارد البشرية والبرمجية والمعلوماتية بإدخال البيانات ومعالجتها واسترجاعها وإخراج وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستخدمة والمستفيدة منها لمساعدتها في ممارسة الأنشطة الرئيسية لمنظمات الأعمال (وظائف المنظمة ووظائف الإدارة) واتخاذ القرارات وتقييم الأداء .

تصنف نظم المعلومات كواحدة من التصنيفات التالية :-

أنظمة معالجة العمليات (Transaction Processing Systems) TPS
تعالج حجم كبير من البيانات والأعمال الروتينية

أنظمة أتمتت المكاتب Office Automation Systems (OAS) تعالج المعلومات مع السماح بالمشاركة على مستوى المنظمة مثل البرمجيات والمعالجة بإستخدام Word والبريد Spread Sheet

أنظمة العمل المعرفية (Knowledge Work Systems (KWS
تساعد المهنيين في تطوير معلومات جديدة

نظم معلومات اداريه (Management Information Syste m (MIS
هي عبارة عن أنظمة معلومات محوسبه تدعم مجموعه واسعة من وظائف الأعمال أكثر من أنظمة معالجة بيانات.

أنظمة دعم القرارات (Decision Support Systems (DSSهي أنظمة معلومات تستخدم قواعد البيانات الخاصة والنماذج في دعم متخذي القرارات شبه المهيكلة في المراحل المختلفة .

النظم الخبيرة (Expert Systems (ES تستخدم خبرة متخذي القرار في تقديم المشورة والنصح للمدراء في اتخاذ القرارات الصعبة

نظم دعم القرارات الجماعية (Group Decision Support Systems GDSS)صممت لمساعدة المدراء في اتخاذ القرارات بشكل جماعي كفريق عمل لحل المشاكل.

نظم دعم التنفيذيين (Executive Support Systems (ESS تصمم لدعم الإدارة العليا بالمعلومات والنماذج التحليلية اللازمة لصنع القرارات غير المهيكلة (الإستراتيجية)

التكنولوجيا الحديثة مثل ألتجاره الالكترونية ، مشاريع تخطيط الموارد ، الأجهزة اللاسلكية ، وبرمجيات الموارد المفتوحة والتي تتكامل مع الأنظمة التقليدية. مثل نظم تخطيط موارد المنشأة ERP System

مكونات نظم المعلومات IS :-

الموارد المادية Hard Ware

الموارد البرمجية Soft Ware

الموارد البشرية Human Resources

الموارد المعلوماتية Information Resources

أركان نظم المعلومات :-

أولا : العناصر (تشمل المعدات المستخدمة في نظم المعلومات وتتكون من أربعة أقسام)

الموارد المادية :

أدوات الإدخال وتشمل (Key Board , Mouse , Scanner)

أدوات المعالجة وتشمل وحدة المعالجة المركزية (CPU)

أدوات الإخراج وتشمل (Printer , Screen)

الطرفيات الأخرى وتشمل (المودم ، وتوصيلات الأجهزة)

الموارد البرمجية Soft Ware

برمجيات تطبيقيه(تكون عامة أو متخصصة الغرض مثل Excel , Word)

برمجيات أدارة النظم(هي البرمجيات التي تشغل الحاسوب Windows)

لغات البرمجة (تستخدم لعمل البرامج Visual Languages)

الموارد البشرية

المبرمجون (مؤهل للكتابة بلغات برمجه معتمده)

محللوا ومصمموا الأنظمة (يقومون بجملة من المراحل تبدءا بتحليل النظام).

المستخدم النهائي (يعتمد على مستواهم واحتياجاتهم).

الموارد المعلوماتية (تأخذ عدة أشكال وهي تشكل قواعد البيانات)

ثانيا : الأنشطة (تمارس بإستخدام الموارد السابقة)

أنشطة الإدخال (هي الأنشطة المتعلقة بإدخال البيانات)

أنشطة المعالجة (هي الأنشطة المتعلقة بتحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة وقد تم تطويرها من ناحية دقة وسرعة المعالجة وتكون أنشطة المعالجة على الأشكال التالية :-

تشغيل على الخط Online Processing

تشغيل الرفع Batch Processing

أنشطة الإخراج (تتم باستخدام أدوات الإخراج المختلفة)

أنشطة الاتصال (تتم باستخدام تقنية الاتصالات)

ثالثا : الأهداف: تهدف نظم المعلومات إلى توصيل المعلومات لمساعدة الإطراف المستفيدة في :-

ممارسة الأنشطة الرئيسية لمنظمات الأعمال ويشمل ذلك :-

وظائف المنظمة وتشمل :

التصنيع والإنتاج

التسويق والمبيعات

المحاسبة والمالية

البحث والتطوير

أدارة الموارد البشرية والرواتب

وظائف الإدارة وتشمل :

التخطيط – التنظيم -التوجيه

الرقابة

اتخاذ القرارات (وهو اختيار بديل من عدة بدائل متاحة ويمر ضمن عدة مراحل بحسب نموذج سليمون Simon لاتخاذ القرارات)

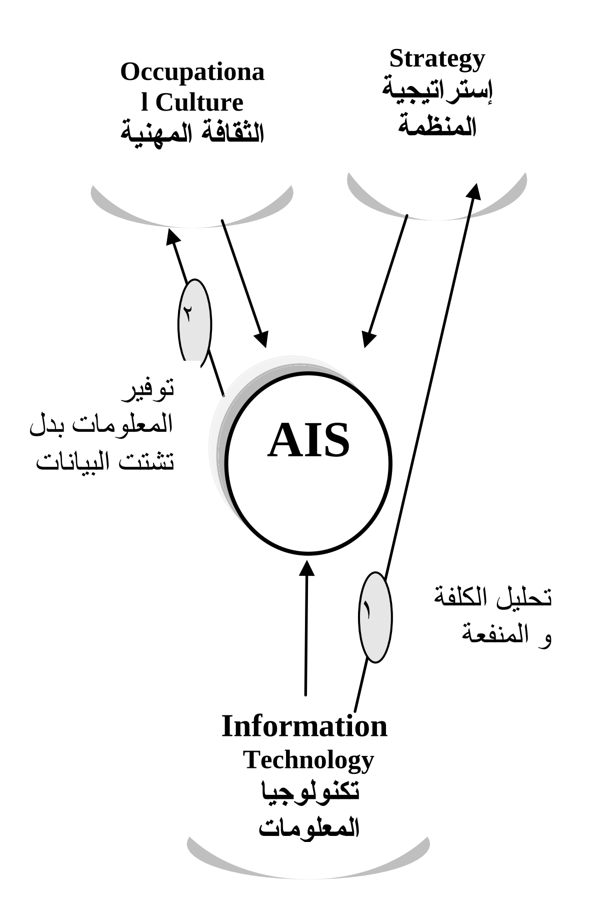
تقييم الأداء (حيث تساعد هذه الأنظمة في تقييم الأداء)

وظائف الإدارة	وظائف المنظمة				
	التصنيع والإنتاج	التسويق والمبيعات	المحاسبة والمالية	أدارة الموارد البشرية	البحث والتطوير
تخطيط					
تنظيم					
توجيه					
رقابه					

نظم المعلومات المحاسبيةAccounting Information Syste (AIS)
(تعريفها، أنواعها، وظائفها، أهميتها ، المؤثرات) هو نظام يجمع يسجل يخزن يعالج البيانات لإنتاج المعلومات لمتخذي القرارات والذي يمكن أن (أنواعها)
يستخدم التكنولوجيا (متطور)
يستخدم الورق والأقلام (بسيط)
يستخدم التكنولوجيا والأوراق والأقلام (يجمع بين الاثنين أعلاه)
التكنولوجيا: ببساطه هي وسيلة أو أداة لخلق أو تحسين أو المحافظة على النظام.
وظائف نظام المعلومات المحاسبية :-
جمع وتخزين المعلومات عن الأحداث والموارد والوكلاء
تحويل هذه البيانات إلى معلومات تستخدمها الإدارة في صنع القرار عن الأحداث والموارد والوكلاء
توفير الرقابة الكافية للتأكد من موارد المنشأة بما في ذلك البيانات المتعلقة بها:-
متوفرة عند الحاجة
دقيقه ويمكن الاعتماد عليها
تلبية المتطلبات المحاسبية
أهمية نظم المعلومات المحاسبية
نظم المعلومات المحاسبية أساسيه للمحاسبة حيث أنها تركز بشكل كبير على : كيفية تجميع البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة وضمان استمرار توفرها وإمكانية الاعتماد عليها (Availability , reliability , and accuracy). كما أن نظم المعلومات ليست مساقات رقميه وحيث أن المحاسبة هي نشاط تزويد معلومات لذلك يحتاج المحاسب إلى معرفة وفهم :-
كيف تم تصميم وتطبيق هذا النظام الذي يزود المعلومات.
كيف تم التقرير عن المعلومات المالية .
كيف تستخدم المعلومات في صنع القرار.
كيف يتم تزويد المعلومات واستخدامها.

أن مهارات نظم المعلومات المحاسبية مهمة لتحقيق النجاح بالمهن المحاسبية وأهم هذه المهن :-
المدققون يحتاجون إلى تقييم دقة ومصداقية المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية.
محاسبوا الضرائب يجب أن يفهموا نظام المعلومات المحاسبي للعميل بشكل كافي ليكونوا على ثقة من أنه يزودهم بمعلومات كاملة ودقيقه لتخطيط الضرائب وموافقتها لمتطلبات العمل
في الصناعات الخاصة والأنظمة غير الهادفة للربح تعد الأنشطة الخاصة بأنظمة العمل من أكثر الأنشطة أهميه في عمل المحاسب
في مجال الاستشارات الإدارية يعد تصميم واختيار وتنفيذ أنظمة المعلومات المحاسبية من أكثر مجالات النمو سرعة
أن دراسات نظم المعلومات المحاسبية تكمل دراسات الأنظمة الأخرى حيث تركز دراسات الأنظمة الأخرى على تصميم وتنفيذ أنظمة المعلومات ، قواعد البيانات ، والأنظمة الخبيرة.
في حين أن دراسات نظم المعلومات المحاسبية تركز على المسؤوليات المحاسبية والرقابة لذلك فأن نظم المعلومات المحاسبية تعتبر رئيسيه في امتحانات الـ CPA حيث أنها تشكل ٢٥% من أسئلة قسم البيئة والمفاهيم في امتحانات الـ CPA .
إن نظم المعلومات المحاسبية تؤثر على إستراتيجية المنشأة وثقافتها.
لماذا ندرس نظم المعلومات المحاسبية :-
لأنها أساسيه للمحاسبة
ضرورية لتحقيق النجاح المهني
تكمل دراسة الأنظمة الأخرى
أنها جزء أساسي من امتحانات الـ CPA الجديدة
لأنها تؤثر على إستراتيجية المنشأة وثقافتها.
أن تصميم نظم المعلومات المحاسبية يتأثر بكل من :-
تكنولوجيا المعلومات

إستراتيجية المنظمة ثقافة المنظمة



١) أن اختيار تكنولوجيا المعلومات يعتمد على تحليل المنفعة و الكلفة والذي بدوره يتطلب فهم إستراتيجية المنشأة

٢) أن ثقافة المنشأة تؤثر على تصميم و اختيار نظام المعلومات المحاسبية إلا أن نظام المعلومات المحاسبية يؤثر على ثقافة المنشأة أيضا و ذلك عن طريق استبدال تشتت البيانات بتوفير المعلومات.

القيمة المضافة Value Added ،سلسلة القيمة Value Chain، دور نظم المعلومات المحاسبية في سلسلة القيمة.
دعنا نركز على المحادثة التي جرت في صيدلية (JO) بين العميل والصيدلاني :-
العميل:- حسنا أيها الصيدلاني اقتراحك جيد لكن أسعارك أعلى ب ٥% من منافسيك.
الصيدلاني :- هذا صحيح لكننا مرتاحين لذلك بسبب القيمة المضافة التي نقدمها لعملائنا.
العميل :- ماذا ؟؟ " قيمه مضافة كيف يتم تحويلها إلى دولارات ؟ .
الصيدلاني :- لولا أنها خدمة المستهلك Customer Services .
الهدف الأساسي لمعظم المنظمات هو توفير قيمه لعملائها
القيمة المضافة Value Added (تعريفها، وأشكالها)
هي قيمة المنتج النهائي بكامل عناصره التي تزيد عن قيمة مكوناته والتي يمكن الحصول عليها من خلال :-
الحصول على المنتج بصوره أسرع
أمكانية الاعتماد على المورد في توفير المنتج عند الطلب
تقديم خدمه أفضل أو نصيحة أفضل
تزويد محدود للمنتج (فصيلة دم O أو الأحجار الكريمة .. الخ)
تزويد مواصفات محسنه
تزويد مواصفات معينه وفق الطلب Customizing it
نشاطات الأعمال Business Activity : هي الوظائف التي تقوم بها الأعمال للوصول إلى أهدافها.
سلسلة القيمة Value Chain: هي القيمة المضافة Value Added التي تضاف من خلال سلسلة من الأنشطة(خط أو كادر) التي تمارسها المنظمة والأنشطة التي تقوم بها المنظمة يمكن تصنيفها حسب ارتباطها بالقيمة المضافة إلى :-
أنشطه رئيسيه (ارتباط مباشره بالقيمة المضافة)
أنشطه داعمة (ارتباط غير مباشر بالقيمة المضافة)

و هذه الأنشطة التي تضيف القيمة تسمى أحيانا خط أو كادر أنشطه على التوالي line & Stuff Activities

الأنشطة الرئيسية : Primary activities

الدعم اللوجستي الداخلي Inbound Logistics : يتضمن النشاطات الخاصة بالاستلام والتخزين والتوزيع للمواد الأولية والتي تعتبر مدخلات المنظمة لإنتاج السلع

العمليات Operations : أنشطة تحويل عناصر المدخلات إلى منتجات أو خدمات

الدعم اللوجستي الخارجي Outbound Logistics : النشاط المتعلق بتوزيع المنتجات والخدمات للعملاء وتتضمن التغليف والشحن إلى المخازن أو العملاء

التسويق والمبيعات Marketing & Sales : تتضمن نشاطات مساعدة العملاء على شراء منتجات المنظمة وخدماتها .

الخدمات Services : تتضمن نشاطات تزويد العميل بخدمات ما بعد البيع من إصلاح وصيانة وغيره من خدمات .

الأنشطة الداعمة : Support activity

البنية التحتية للمنظمة Firm Infrastructure : يتضمن النشاطات التي يقوم بها المحاسبون والمحامون والإداريون ونظام المعلومات المحاسبية.

الموارد البشرية Human Resources : الأنشطة المتعلقة بما يلي :

استقطاب العمالة

تعيين الموظفين

تدريب الموظفين

مدفوعات الموظفين paying employees

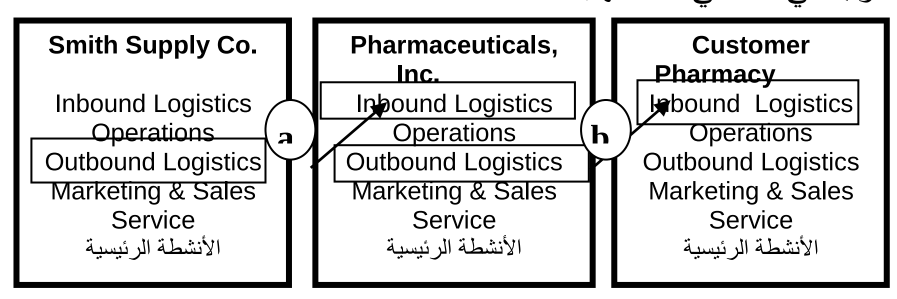
أدارة منافع الموظفين handling employee benefits

التكنولوجيا Technology : الأنشطة التي تؤدي إلى تحسين منتجات المنشأة من السلع والخدمات مثل (البحث والتطوير وتطوير مواقع الانترنت).

المشتريات Purchasing : تتضمن نشاطات شراء الموارد (المخزون والموجودات الثابتة).

دور نظم المعلومات المحاسبية في سلسلة القيمة Value Chain (سلسلة التزويد)

تستطيع تقنية المعلومات أن تؤثر في زيادة كفأة وفاعلية أداء كافة الأنشطة الرئيسية والداعمة التي تقوم بها المنظمة.
تستطيع سلسلة القيمة في المنظمة الارتباط بسلاسل القيمة لعملائها ومورديها وموزعيها وبذلك يمكن تحقيق التكامل فيما بين سلسلة القيمة لكل من منظمة الأعمال وسلسلة القيمة لعملائها ومورديها وموزعيها.
مثال : " يرتبط الدعم اللوجستي الداخلي للصيدليات مع الدعم اللوجستي الخارجي لمورديها كما يرتبط الدعم اللوجستي الخارجي للصيدليات مع الدعم اللوجستي الداخلي لعملائها.



يرتبط الدعم اللوجستي الداخلي للصيدليات مع الدعم اللوجستي الخارجي لمورديها
يرتبط الدعم اللوجستي الخارجي للصيدليات مع الدعم اللوجستي الداخلي لعملائها
أن الارتباط بين سلاسل القيمة المنفصلة يحقق التكامل ما بين سلسلة القيمة لكل من الموردين والمستهلكين ومنظمة الأعمال حيث يتم خلق نظاما أكبر يسمى سلسلة التزويد Supply Chain.
أن تكنولوجيا المعلومات يمكنها تسهيل الارتباطات (الاتصالات والتوصيلات) التي تحسن من أداء سلسلة القيمة الخاصة بكل من هذه المنشات المرتبطة .
أنواع القرارات، إستراتيجية المنظمة ونظم المعلومات المحاسبية عليها، أثر الانترنت على سلسلة القيمة .
أنواع القرارات على أساس درجة هيكلة degree of structure صنع القرار :

القرارات المهيكلة Structured decisions : هي القرارات التي يكون اتخاذها محكوم بقوانين وقواعد وتعليماتRules كأمله ومحدده بحيث لا تترك مجالا للحكم الشخصي والتقدير الموضوعي من قبل متخذيها وتمتاز هذه القرارات بأنها :

قرارات روتينيه ومتكررة .

يمكن تفويضها لمستويات الإدارة الدنيا .

القرارات شبه المهيكلة Semi Structured decisions :هي القرارات التي يكون اتخاذها محكوم بقوانين وقواعد وتعليمات Rules غير كاملة بحيث تترك مجالا محدودا للحكم الشخصي والتقدير الموضوعي من قبل متخذيها والتي عادة ما تحدث من فتره لأخرى والتي تتخذ في الإدارة الوسطى

القرارات غير المهيكلة Unstructured decision : هي القرارات نادرة التكرار وتحتاج إلى درجه عاليه من التقدير الموضوعي والحكم الشخصي من قبل متخذيها وتتخذ في الإدارة العليا.

أنواع القرارات على أساس النطاق والمجال الذي يؤثر به القرار:

قرارات تشغيلية Occupational control decisions : هي متعلقة بأداء مهام محدده وتتسم هذه القرارات بأنها ذات طبيعة متكررة ويوميه

قرارات رقابه أداريه Management control decisions : هي متعلقة باستخدامات موارد المنشأة والاستفادة منها لتحقيق أهدافها

قرارات التخطيط الاستراتيجي Strategic planning decisions : هي متعلقة بتخطيط مستقبل المنشأة وتجيب عن تساؤلات مثل .. ماذا نريد أن نكون عندما نكبر ؟ .. الخ .. وتتضمن هذه القرارات ما يلي :

تحديد أهداف المنظمة

تحديد السياسات التي يمكن أستخدامها للوصول إلى هذه الأهداف

بشكل عام كلما أرتفع المستوى الإداري للمدير في المنظمة كلما كانت قراراته تتسم بأنها :

قرارات أقل هيكليه

قرارات ذات نطاق ومجال أوسع في أثرها على المنظمة (استراتيجيه)

نظم المعلومات المحاسبية وإستراتيجية المنظمة:

أن فرص الاستثمار في التقنية التكنولوجية غير محدودة إلا أن الموارد وإمكانيات المنظمة محدودة والاستثمار بالتقنية التكنولوجية مرتبط بالإستراتيجية العامة للمنظمة التي تحدد التحسينات الممكن أجرائها لتعظيم وزيادة العائد على استثماراتها .

إن ميشيل بورتر Michael Porter أقترح وجود أستراتيجيتين أساسيتين تتبعها منظمات الأعمال هما :

إستراتيجية تمييز المنتج : تتضمن جعل المنتج الخاص بالمنظمة متميز عن منتجات المنافسين.

إستراتيجية تخفيض الكلفة : تتضمن تقديم منتج أرخص من منتجات المنافسين ويمكن تحقيق ذلك من التشغيل بفاعليه أعلى.

بعض الأحيان تتبع المنظمة الإستراتيجيتين معا وفي العادة يتم الاختيار أحدهما فقط وقد أضاف ميشيل بورتر Michael Porter إلى أن الشركات يجب أن تختار إستراتيجيتها من أحد الثلاث خيارات(استراتيجيات)التالية :-

إستراتيجية التنويع Variety-based strategic position حيث تقدم مجموعه من المنتجات أو الخدمات الفرعية أضافه للمنتج الرئيسي للمنشأة كأن تقوم شركة التأمين على الحياة بتقديم أنواع أخرى من التأمين مثل التأمين الصحي والتأمين ضد أضرار الممتلكات وغيرها .

إستراتيجية الاحتياجات Needs-based strategic position بحيث تخدم معظم أو كل احتياجات عملاء معينين في سوق مستهدف. مثل شركات التأمين الزراعية تقوم بإصدار بوالص التأمين وبعض الخدمات المالية الخاصة باحتياجات المزارعين.

إستراتيجية تقوم على أساس الوصول Access-based position strategic حيث تخدم الشركة مجموعه من العملاء الذين يختلفون عن الآخرين طبقا لعوامل معينه مثل الموقع الجغرافي أو الحجم . الخ .

حيث يتم الوصول إليهم وخدمتهم مثل خدمة الانترنت عبر الساتلايت وذلك للمناطق الريفية التي لم تزود بخدمات الكابل أو الـADSL للانترنت.

أن هذه الاستراتيجيات غير مرتبطة ومن الممكن أن تتبدل مع الزمن.

اختيار الموقع الاستراتيجي مهم للشركة لأنه يساعدها على تركيز جهودها بدلا من محاولة أن تكون كل شيء ولكل شخص فعلى سبيل المثال محطة الراديو التي تحاول وضع كل أنواع الموسيقى غالبا ما تفشل .

من المهم جدا تصميم أنشطة المنظمة بحيث تعزز بعضها البعض في تحقيق الموقع الاستراتيجي المختار. والنتيجة هي تعاون ومشاركة يصعب على المنافسين تقليدها.

أثر الانترنت على نشاطات سلسلة القيمة

إن تطور الانترنت أثر بقوه على الطريقة التي تؤدي فيها سلسلة القيمة نشاطاتها وكما هو موضح بالنقاط التالية :

عملت الانترنت على توجيه الدعم اللوجستي الداخلي والخارجي إلى المنتج الذي يمكن إستهلاكة حيث أصبحت العلاقة مباشره بين المنتج والمستهلك مما مكن المنتج من أنتاج السلع التي تتماشى مع ذوق المستهلك وبالمقابل مكن المنتج من توجيه ذوق المستهلك من خلال ما ينتجه (مثل الكتب والموسيقى).

عملت الانترنت على تخفيض التكاليف التي تؤثر في إستراتيجيات المنظمة ومواقعها الإستراتيجية من خلال سهولة الوصول والتعامل مع الأسواق الخاصة بمدخلاتها ومخرجاتها والمنافسين .

عملت الانترنت المتاحة للجميع على أتساع نطاق السوق وعليه اتسعت أسواق المنافسة العالية بالسعر. مما أدى إلى تحول الشركات من إستراتيجية تخفيض الكلفة إلى إستراتيجية تمييز المنتج.

عمل الانترنت على تراجع الاستراتيجيات التي تقوم على الوصول Access-based strategic كون هذه الإستراتيجية تقوم على أساس الوصول إلى عملاء ذات مواصفات خاصة أو إستثنائيه جغرافيا أو حجما أو موقعا..الخ . والتي بانتشار الانترنت أصبح الوصول إليها متاح للجميع.

نظم المعلومات المحاسبية يجب أن تساعد المنشأة على تطبيق موقعها الاستراتيجي والمحافظة عليه وذلك عن طريق : -

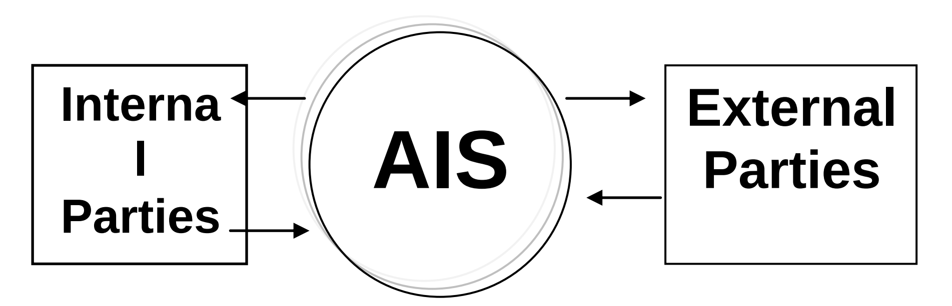
البيانات يجب أن يتم تجميعها عن كل نشاط.

يجب تجميع كامل البيانات المالية وغير المالية .

يرى المؤلف أن :-
المحاسبة ونظم المعلومات يجب أن يتكاملان بقوه.
نظم المعلومات المحاسبية يجب أن تكون نظام المعلومات الرئيسي لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لإنجاز أعمالهم باتخاذهم قراراتهم .
الخلاصة :
ما تم تعلمه في هذا الفصل :-
معنى النظام System البيانات Data والمعلومات Information.
ما معنى نظم معلومات محاسبيه AIS .
لماذا دراسته تعتبر موضوع مهم اليوم.
ما دوره في سلسلة القيمة.
كيف يزود متخذي القرارات بالمعلومات.
ما هي الاستراتيجيات الرئيسية التي يمكن للمنظمة أتباعها.
كيف هذه الاستراتيجيات تتفاعل مع نظم المعلومات المحاسبية.
نشاطات الأعمال، أنواع المعلومات، دورات الأعمال.
نشاطات الأعمال : هي الوظائف التي تقوم بها منظمات الأعمال للوصول إلى أهدافها والتي سبق تصنيفها بأنشطة رئيسيه وأنشطه داعمة في الفصل الأول على أساس إرتباطها بالقيمة للمنتج
الأنشطة التي تتم من خلالها الأعمال :-
الحصول على التمويل نشاط داعم بنيه تحتية
شراء الموجودات الثابتة (الأبنية والمعدات) نشاط داعم المشتريات.
تعيين وتدريب العاملين نشاط داعم موارد بشريه
شراء المخزون نشاط داعم المشتريات
ممارسة نشاط الإعلان والتسويق نشاط رئيسي التسويق والمبيعات
بيع السلع والخدمات نشاط رئيسي Outbound logistic
تحصيل الذمم من العملاء نشاط داعم بنيه تحتية
دفع رواتب الموظفين نشاط داعم موارد بشريه
دفع الضرائب نشاط داعم بنيه تحتية

تسديد الالتزامات للموردين نشاط داعم بنيه تحتية
أنواع المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرار :-
حسب طبيعتها:
معلومات ماليه.
معلومات غير ماليه.
حسب مصادرها :
معلومات يتم الحصول عليها من مصادر داخليه
معلومات يتم الحصول عليها من مصادر خارجية
نظام المعلومات المحاسبي الفعال يجب أن يكون قادر على تحقيق نوع من التكامل في المعلومات مهما اختلفت طبيعتها (ماليه أو غير ماليه) ومهما اختلفت مصادرها (داخليه أو خارجية)

تفاعل نظم المعلومات المحاسبية مع الأطراف الخارجية والداخلية :



الأطراف الخارجية: مثل العملاء والموردين والمقرضين والهيئات الحكومية والمهنية.
الأطراف الداخلية : مثل الإدارة والموظفين
التفاعل مع هذه الأطراف (الخارجية والداخلية) عادة ما يتم باتجاهين هما : (إرسال واستقبال المعلومات)
دورات الأعمال BUSINESS CYCLES (المعاملة، دورة المعاملة، دورات الأعمال الخمسة، المعاملات الأخرى).
المعاملة Transaction (أتفاق أو حدث).

هو أتفاق بين وحدتين (Entities) لتبادل السلع والخدمات أو هو أي حدث أخر يمكن أن يقاس ويعبر عنه بقيم اقتصادية من قبل المنظمة مثال :
بيع البضاعة للعميل
استهلاك الآلة
دورة المعاملة Transaction Cycle .
هي الإجراءات (Process) التي تبداء بالحصول على بيانات عن المعاملة وتنتهي بإخراج المعلومات عنها مثل القوائم المالية التي تبدءا بالحصول على البيانات المالية وتنتهي بإخراج المعلومات (القوائم المالية)
دورات الأعمال Business Cycles.
هي الأنشطة التي تمارسها منظمات الأعمال لانجاز معاملاتها والتي في معظمها تأخذ شكل التبادل المزدوج.
و حيث أن معظم هذه النشاطات تأخذ شكل التبادل المزدوج على شكل (خذ – هات / Give – Get)
فقد أمكن جمع المعاملات للتبادلات الأساسية في خمس دورات عمليات Transactions Cycles
دورة الإيرادات Give Goods / Services Get Cash
دورة النفقات Give Cash Get Goods / Services
دورة الإنتاج Give Raw Materials & Labor Get Finished Goods
دورة الموارد البشرية Give Cash Get Labor
دورة التمويل Give Cash Get Cash
كل دوره تشكل نظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبية AIS
دورة الإيرادات Revenue cycle النشاط الرئيسي تفاعل المنظمة مع العملاء
دورة النفقات Expenditure cycle تفاعل المنظمة مع مورديها
دورة الإنتاج Production cycle تحويل المواد الخام إلى مواد تامة الصنع .
دورة الموارد البشرية / الرواتب Human resources/payroll cycle
تفاعل المنظمة مع الموظفين من تعيين وتدريب وترقيع ودفع الرواتب الخ
دورة التمويل Financing cycle تفاعل المنظمة مع المستثمرين والمقرضين.

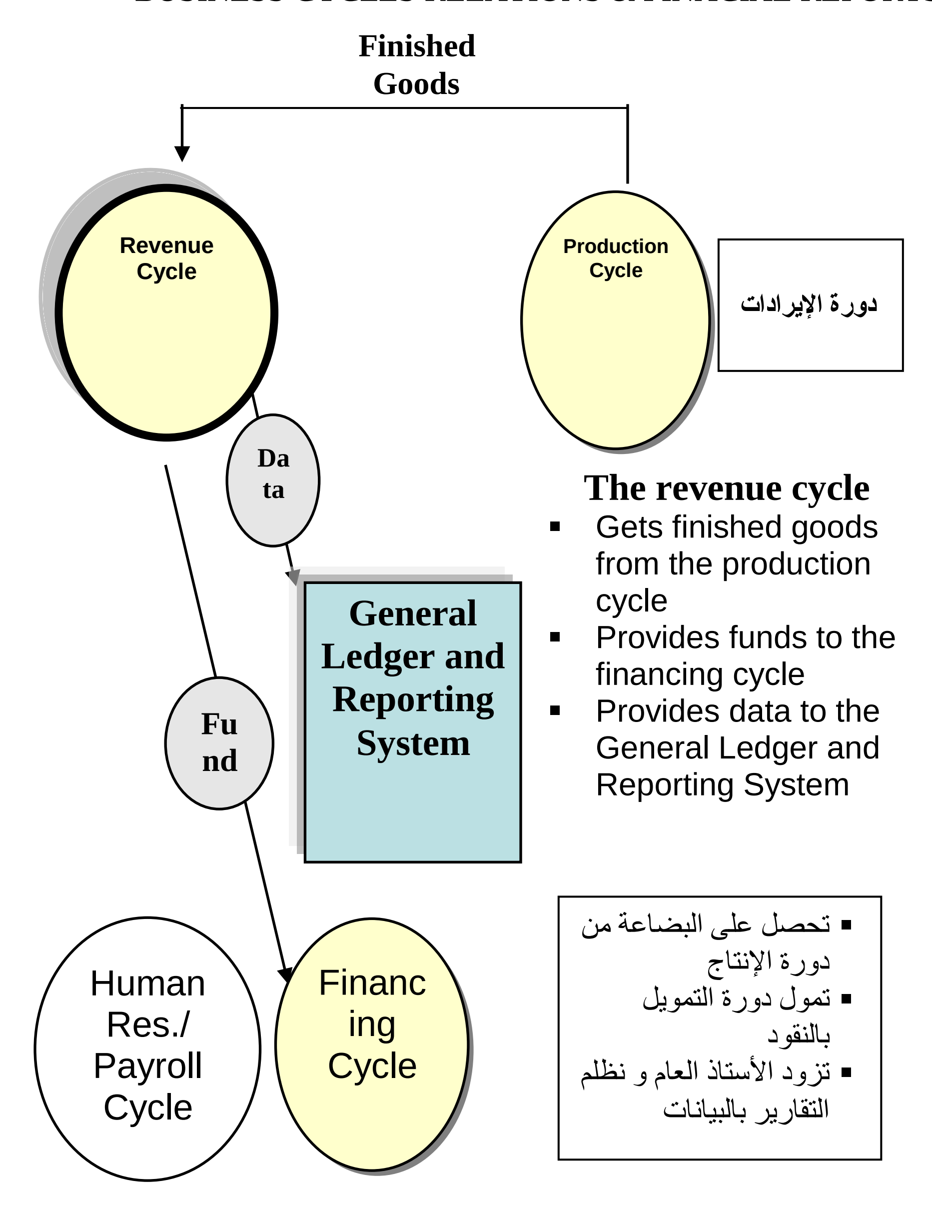
المستثمرين : الحصول على رأس المال أضافي و إعطاء أسهم و إعطاء توزيعات الأرباح.
المقرضون : الحصول على تمويل وإعطاء أصل الدين والفوائد.
هنالك ألاف العمليات التي تحدث من خلال هذه الدورات الخمس الرئيسة في نشاطات المنظمات ولكن كل هذه العمليات الكثيرة تتم من خلال أنواع محدودة من العمليات (ففي دورة المبيعات مثلا تحدث العديد من عمليات البيع ولكن نوع العملية هو عملية بيع / أيراد خذ بضاعة– هات نقود / (Give goods) - (Get Money) .
في كل دورة عمل هنالك عمليه واحده رئيسيه وعدد من العمليات الأخرى التي تتضمنها دورة العمل وفيما يلي بيان للمعاملات الأخرى التي تتضمنها كل دوره من دورات العمل :-
المعاملات الأخرى في دورات الأعمال
معاملات أخرى تتضمنها دورة الإيرادات : Revenue cycle
تلمس متطلبات الزبون Handle customer inquiries
أخذ طلب شراء العميل Take customer orders
موافقة دائرة الائتمان Approve credit sales
التأكد من وجود المخزون Check inventory availability
إرجاع طلب المبيعات Initiate back orders
التقاط طلب البيع Pick and pack orders
شحن البضاعة Ship goods
فاتورة العميل Bill customers
ترحيل وترصيد حساب المبيعات Update sales and Accts Rec. for sales
استلام دفعات ثمن البضاعة من الزبون Receive customer payments
ترحيل وترصيد حسابات العملاء Update Accts Rec. for collections
معالجة مردودات المبيعات والخصم والديون المشكوك فيها Handle sales returns, discounts, & bad debts
تحضير تقرير المبيعات Prepare management reports
إرسال المعلومات لدوائر أخرى Send info to other cycles
لاحظ أن: أخر نشاط في أي دائرة يكون إرسال معلومات لدوائر أخرى

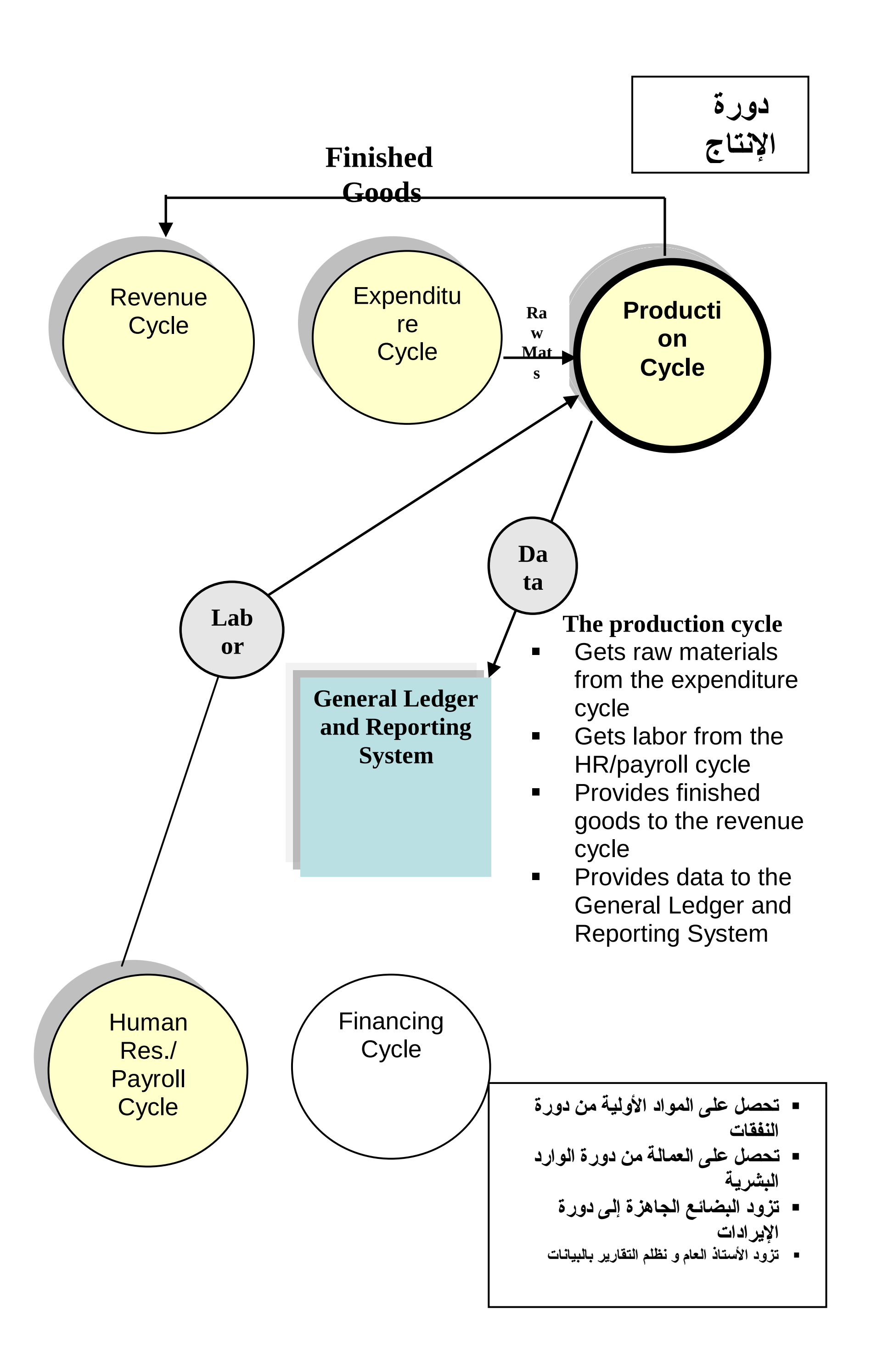
معاملات أخرى تتضمنها دورة النفقات: Expenditure cycle
طلب البضائع والخدمات Requisition goods & Services
طلبات شراء للبائع Process purchase orders to vendors
استلام البضاعة والخدمات Receive goods & services
تخزين البضائع Store goods
استلام مطالبة البائع Receive vendor invoice
ترحيل وترصيد حسابات الشراء والمطلوبات Update accounts payable for purchase
تدقيق المطالبة للدفع Approve invoice for payment
دفع الفاتورة Pay vendors
ترحيل حسابات المطلوبات والمدفوعات Update accounts payable for payment
معالجة حسابات المردودات والخصم والمسموحات Handle purchase returns, discounts, and allowance
تحضير تقرير المبيعات Prepare management reports
إرسال المعلومات لدوائر أخرى Send info to other cycles
لاحظ أن: أخر نشاط في أي دائرة يكون إرسال معلومات لدوائر أخرى
معاملات أخرى تتضمنها دورة الموارد البشرية / الرواتب:
HR/ Payroll Cycle
تمديد وتعيين وتدريب العاملين Recruit, hire, and train employees
تقييم وترفيع الموظفين Evaluate and promote employees
تسريح الموظفين Discharge employees
ترحيل وترصيد سجل الرواتب Update payroll record
دفع رواتب الموظفين Pay employees
إجراءات كرت الدوام والعمولات Process timecard and commission data
تحضير وتوزيع الرواتب Prepare and distribute payroll
احتساب واقتطاع الضرائب والاقتطاعات الأخرى Calculate and disburse tax and benefit payment

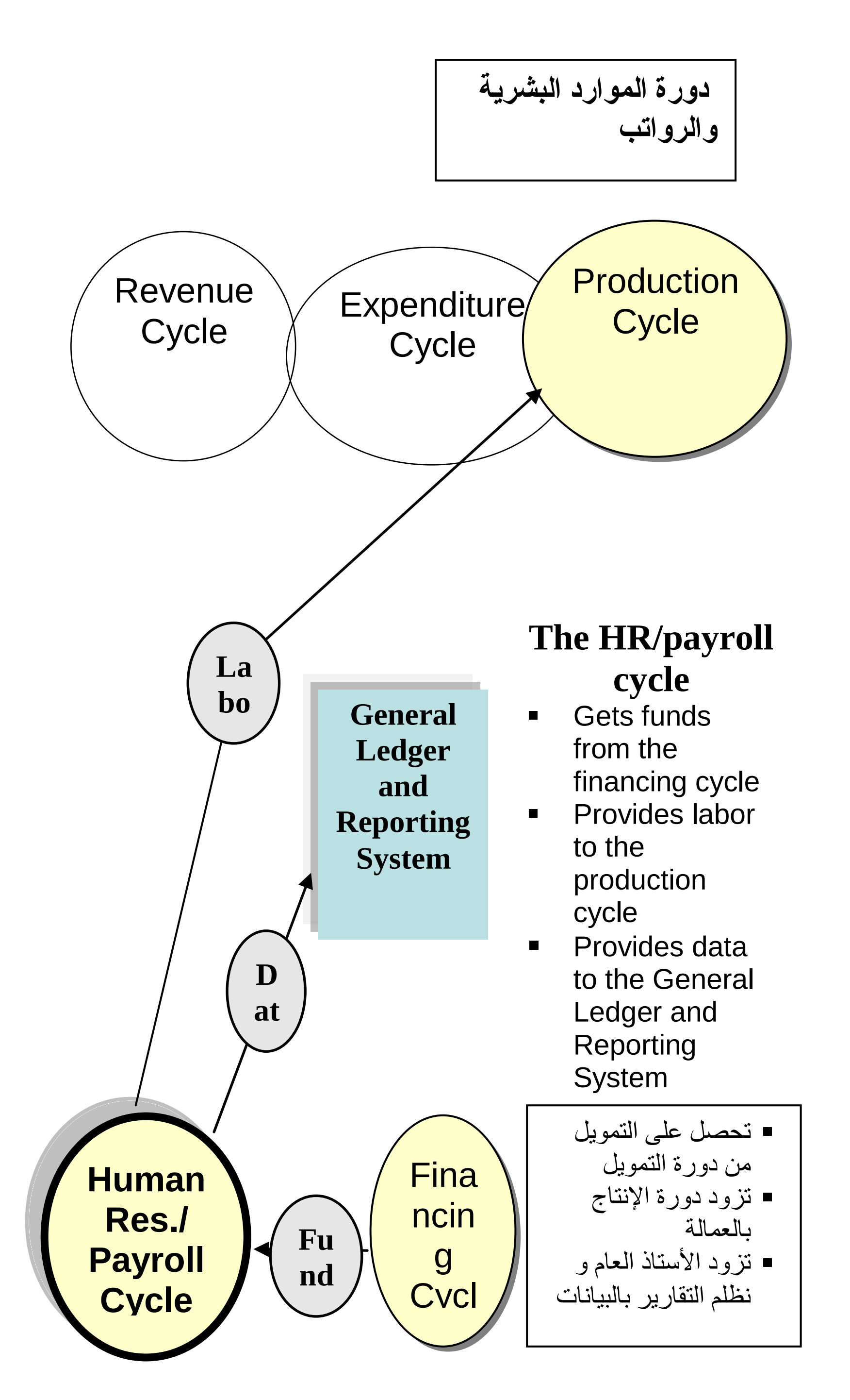
تحضير تقرير المبيعات Prepare management reports
إرسال المعلومات لدوائر أخرى Send info to other cycles
لاحظ أن: أخر نشاط في أي دائرة يكون إرسال معلومات لدوائر أخرى
معاملات أخرى تتضمنها دورة الإنتاج: Production Cycle
تصميم المنتج Design product
توقع وتخطيط وجدولة الإنتاج Forecast, plan, and schedule production
طلب المواد الخام Requisition raw materials
تصنيع المنتج Manufacture products
تخزين الإنتاج التام Store finish goods
تجميع كلفة المنتج Accumulate cost for products
تحضير تقرير المبيعات Prepare management reports
إرسال المعلومات لدوائر أخرى Send info to other cycles
لاحظ أن: أخر نشاط في أي دائرة يكون إرسال معلومات لدوائر أخرى
معاملات أخرى تتضمنها دورة التمويل :Financing cycle
تقدير الاحتياجات المالية Forecast cash needs
بيع الأسهم للمستثمرين Sell securities to inventors
اقتراض الأموال من المقرضين Borrow money from lenders
دفع التوزيعات للمستثمرين والفوائد للمقرضين Pay dividends to inventors and interest to lenders
تسديد الديون Retire debt
تحضير تقرير المبيعات Prepare management reports
إرسال المعلومات لدوائر أخرى Send info to other cycles
لاحظ أن: أخر نشاط في أي دائرة يكون إرسال معلومات لدوائر أخرى.
كل دائرة إجرائية :
تتعلق بدوائر أخرى ولا تعمل بمعزل عن بعضها فهي تتعامل مع بعضها البعض ومع الأستاذ العام.
تظهر في دفتر اليومية والأستاذ العام ونظام التقارير الذي يولد المعلومات للإدارة والجهات الخارجية.

العلاقات بين دورات الأعمال وبين الحسابات والتقارير المالية

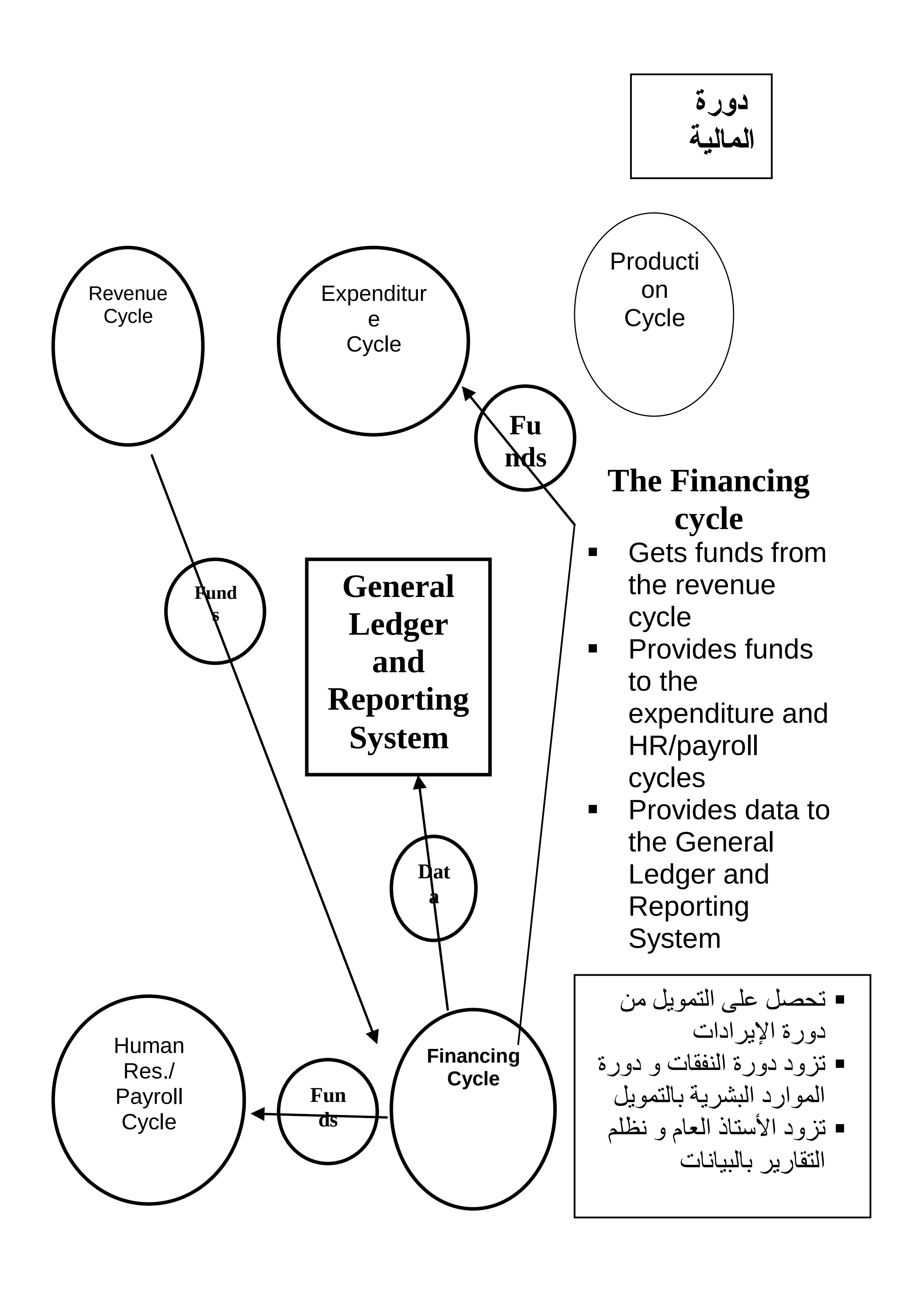
BUSINESS CYCLES RELATIONS & FINACIAL REPORTS

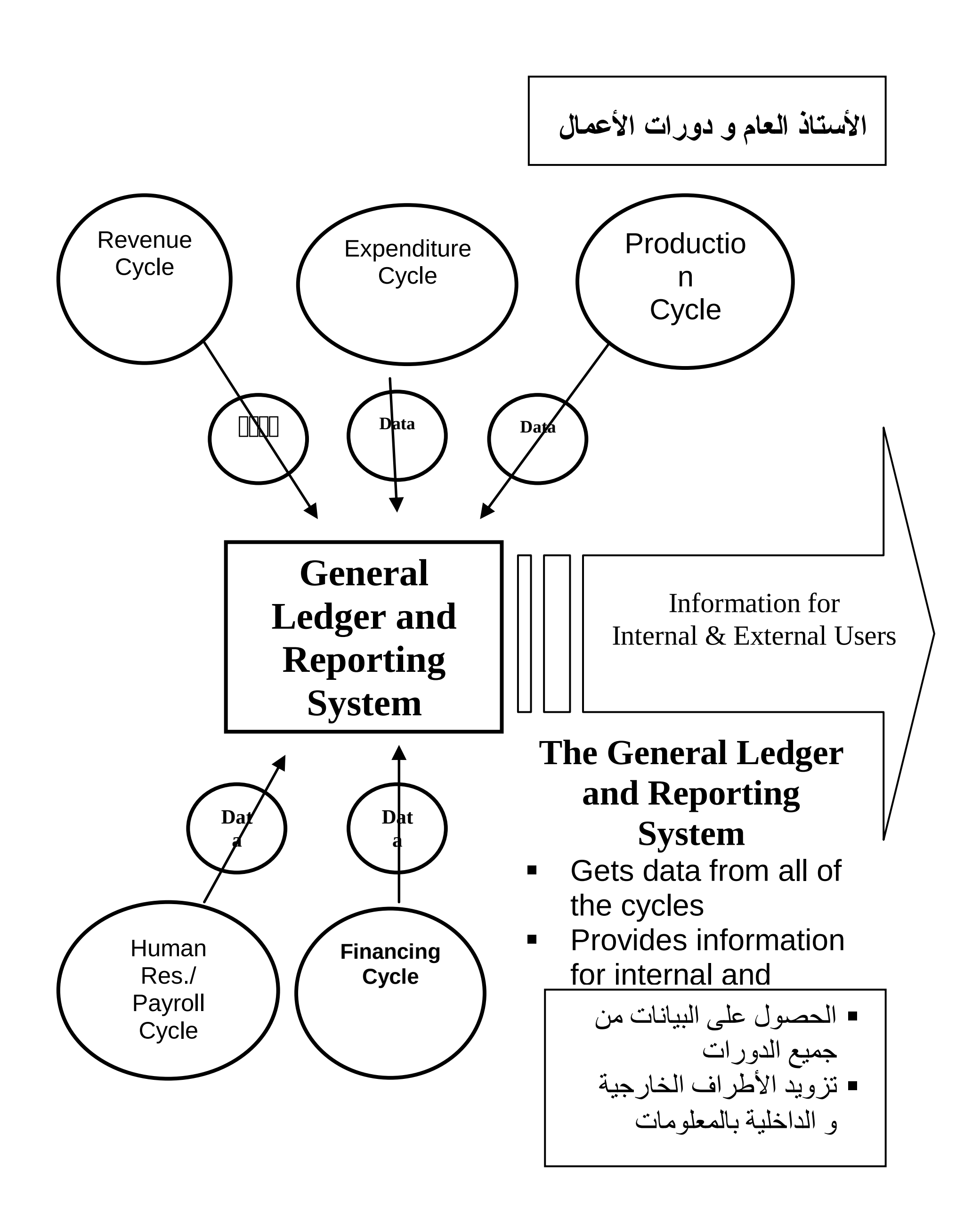



دورة
الإنتاج
Finished
Goods
Revenue
Cycle
Expenditu
re
Cycle
Ra
w
Mat
s
Producti
on
Cycle
Da
ta
Lab
or
General Ledger
and Reporting
System
The production cycle
Gets raw materials from the expenditure cycle
Gets labor from the HR/payroll cycle
Provides finished goods to the revenue cycle
Provides data to the General Ledger and Reporting System
Human
Res./
Payroll
Cycle
Financing
Cycle
تحصل على المواد الأولية من دورة النفقات
تحصل على العمالة من دورة الوارد البشرية
تزود البضائع الجاهزة إلى دورة الإيرادات
تزود الأستاذ العام و نظم التقارير بالبيانات



دورة الموارد البشرية
والرواتب
Revenue
Cycle
Expenditure
Cycle
Production
Cycle
La
bo
General
Ledger
and
Reporting
System
The HR/payroll
cycle
▪ Gets funds
from the
financing cycle
▪ Provides labor
to the
production
cycle
▪ Provides data
to the General
Ledger and
Reporting
System
D
at
Human
Res./
Payroll
Cycle
Fu
nd
Fina
ncin
g
Cycl
▪ تحصل على التمويل
من دورة التمويل
▪ تزود دورة الإنتاج
بالعمالة
▪ تزود الأستاذ العام و
نظم التقارير بالبيانات


دورة
المالية
Revenue Cycle
Expenditure Cycle
Production Cycle
Funds
The Financing cycle
▪ Gets funds from the revenue cycle
▪ Provides funds to the expenditure and HR/payroll cycles
▪ Provides data to the General Ledger and Reporting System
Funds
General Ledger and Reporting System
Data
Human Res./ Payroll Cycle
Funds
Financing Cycle
▪ تحصل على التمويل من دورة الإيرادات
▪ تزود دورة النفقات و دورة الموارد البشرية بالتمويل
▪ تزود الأستاذ العام و نظلم التقارير بالبيانات


الأستاذ العام و دورات الأعمال
Revenue Cycle
Expenditure Cycle
Productio n Cycle
Data
Data
General Ledger and Reporting System
Information for Internal & External Users
Dat a
Dat a
Human Res./ Payroll Cycle
Financing Cycle
The General Ledger and Reporting System
▪ Gets data from all of the cycles
▪ Provides information for internal and
▪ الحصول على البيانات من جميع الدورات
▪ تزويد الأطراف الخارجية و الداخلية بالمعلومات

العديد من برمجيان الكمبيوتر تتناول دورات الأعمال بشكل مستقل لكل منها :
ليس مطلوب برمجة كل دورات الأعمال في كل المنظمات فعلى سبيل المثال الشركات التجارية لا يوجد بها دورة أنتاج
بعض الشركات قد تحتاج برمجيات إضافية .
تطبيق دورات الأعمال يمكن أن يختلف جوهريا عبر الشركات المختلفة
أن تطبيقات دورات الأعمال هي أمر مفروغ منه حيث أن نظم المعلومات المحاسبية قادرة على :
معالجة وتكييف المعلومات المطلوبة من قبل الإدارة لتحقيق الغاية منها.
تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والغير ماليه بما يخدم متخذي القرارات.
معالجة العمليات :
دورة معالجة البيانات: هي سلسلة العمليات التي تتم على البيانات في الأنظمة الكمبيوترية.
المحاسبون يلعبون دورا مهما في معالجة البيانات . فهم يجيبون عن الأسئلة التالية :
أي البيانات يجب إدخالها وحفظها
من له صلاحية الدخول على البيانات
كيف يجب تنظيم البيانات وتحديثها وتخزينها والدخول عليها واسترجاعها.
كيف يمكن للمعلومات المجدولة والمتوقعة أن تكون عليه ولا يستطيع المحاسب الإجابة عن هذه الأسئلة يجب عليه فهم مبادئ معالجة البيانات.
من الوظائف المهمة لنظم المعلومات المحاسبية تفعيل ورفع كفاءة معالجة البيانات الخاصة بعمليات الشركات .
في النظم اليدوية (الدفترية) البيانات يتم إدخالها لدفتر اليومية والأستاذ.
في الأنظمة الكمبيوترية تسمى سلسلة العمليات التي تتم على البيانات باسم (دورة معالجة البيانات).
دورة معالجة البيانات تتكون من أربعة مراحل :
إدخال البيانات Data Input
تخزين البيانات Data Storage
معالجة البيانات Data Processing

أخراج المعلومات Information Output

إدخال البيانات Data Input

أول خطوه في معالجة البيانات هو الحصول على البيانات Capture the Data الذي يتم من خلال نشاط الأعمال.

البيانات يتم الحصول عليها عن :

الحدث Event الذي يحصل

المصادر Resources التي تأثرت بالحدث

الوكلاء Agents الذين شاركوا بالحدث

عدد من الإجراءات يمكن أخذها لتحسين دقة وكفاءة إدخال البيانات:-

تدوير المستندات

مثال : أرومة فاتورة التلفون التي تمزع وتعود مع شيكك التسديد عند تدفع الفاتورة رقم حساب العميل مرمز على المستند وعادة ماكينة القراءة التي تقلل الخطاء البشري لتسديد الشيك للحساب الصحيح.

أتمتة مصادر البيانات automation

الحصول على البيانات بأقل قدر من تدخل العنصر البشري مثل :

استخدام بطاقات ATMs في البنوك

استخدام الماسحة الضوئية عند نقطة البيع بالمحلات التجارية Point-of-sale (POS) scanners

أتمتة محطات البنزين التي تتقبل بطاقات الائتمان

التصميم الجيد للمستندات المتضمنة البيانات سواء كانت ورقيه أو مرئية

استخدام مستندات مرقمه مسبقا أو أنظمه تعطي أرقام متسلسلة للعمليات أوتوماتيكيا

التحقق من العمليات مثل – التحقق من توفر المخزون قبل أكمال إجراءات عملية البيع Online.

في تخزين البيانات: البيانات تحتاج أن تنظم لسهولة وكفاءة الرجوع إليها واستخدامها.

تخزين البيانات Data Storage

المصطلحات Terminology (الخاصة بتخزين البيانات في نظم المعلومات المحاسبية)

دفتر الأستاذ Ledger

هو ملف يستخدم لتخزين المعلومات المتراكمة عن المصادر والوكلاء ونحن عادة نستخدم كلمة دفتر الأستاذ Ledger لوصف يطلق على الحسابات T accounts. ال T accounts هي حيث نحفظ مجرى رصيد أول المدة والزيادة والنقص ورصيد أخر المدة لكل أصل والتزام وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والربح والخسارة وحساب التوزيعات.

مثال على دفتر أستاذ المدينون

GENERAL LEDGER

ACCOUNT: Accounts Receivable Account Number: 120

Date	Description	Post Ref	Debit	Credit	Balance
01/01/05					42,069.00
01/03/05	Sales	S03	1,300.00		43,369.00
01/13/05	Cash collections	CR09		4,600.00	38,769.00
01/23/05	Sales	S04	5,600.00		44,369.00

الأستاذ العام General ledger

هو ملخص (أجماليات) لمعلومات كامل الحسابات. وعليه فأن التفاصيل غير موجودة في هذا الملف.

مثال : - أفترض أن XYZ لها ثلاثة عملاء هم A مدين بمبلغ ١٠٠ B مدين بمبلغ ٢٠٠ و C مدين بمبلغ ٣٠٠ .

فأن الرصيد في حساب العملاء في الأستاذ العام هو ٦٠٠ ولكن لا يمكنك معرفة كم عميل مدين من هذا الملف(الأستاذ العام) فالتفاصيل ليست هنا.

الأستاذ المساعد Subsidiary ledger

يحتوي على تفاصيل مرتبطة بالحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ العام. فالأستاذ المساعد لحسابات العملاء سوف يحتوي ثلاث حسابات منفصلة حساب منفصل لكل عميل A مدين بمبلغ ١٠٠ B مدين بمبلغ ٢٠٠ و C مدين بمبلغ ٣٠٠ .

أن حسابات دفتر الأستاذ العام المرتبطة تدعى (حسابات رقابه) حيث أن مجموع أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ المساعد يجب أن تساوي الرصيد في حساب الرقابة في دفتر الأستاذ العام.

تقنية الترميز / فنية الترقيم أو (الكود) Coding techniques

الترميز Coding – هي طريقة نظاميه بتحديد أرقام أو حروف لبنود البيانات للمساعدة في تصنيفها وتنظيمها. وهنالك العديد من أنواع الترميز والتي تتضمن :

كود المتسلسل Sequence codes

كود الشرائح Block Codes

كود المجموعات Group Code

الترميز المتسلسل Sequence codes

نظام للترميز يستخدم الأرقام المتسلسلة والتأكد من عدم وجود الفجوات (فجوه بالتسلسل) حيث أن ذلك يحقق :

ضمان أن جميع البنود أو العناصر قد تم التعامل معها أو المحاسبة عليها.

عدم وجود ازدواجية للعناصر أو البنود التي يتم التعامل معها أو المحاسبة عليها نتيجة عدم وجود ازدواجية في الترقيم. الأمر الذي يشير إلى عدم وجود خطاء أو غش.

ترميز الشرائح Block Codes

نظام للترميز يستخدم شرائح من الأرقام المتسلسلة بحيث كل شريحة تكون خاصة بصنف معين من البنود.

ترميز المجموعات Group Codes

نظام للترميز يستخدم خانتين فرعيتين أو أكثر لترميز البند حيث يكون لهذه الخانات مفاهيم تصنيفيه متعلقة بالبند.

و عادة يستخدم كود المجموعات في ترقيم حسابات دفتر الأستاذ العام والذي يجب أن يتم مراعاة الأمور التالية في أعداد هذا النوع من الكود.

توافق نظام الترميز مع الهدف من استخداماته وهو تلبية احتياجات المستخدمين.

توفير مجال كافي لنمو الحسابات التي قد تظهر لاحقا.

تبسيط الكود قدر الإمكان بما يحقق :

تقليل الكلفة

سهولة تذكره وحفظه

تقبل المستخدمين له

ملائمة وانسجام الكود مع كل من :
الهيكل التنظيمي للمنظمة
الوحدات ألتقسيميه الأخرى للمنظمة
دليل الحسابات chart of accounts
هو قائمه بجميع الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ العام المستخدم في المنظمة والذي عادة ما تستخدم نظام المجموعات لترميزها ويكون فيها :
المقطع الأول من الكود يحدد نوع الحساب الرئيسي (أصول خصوم إيرادات مصروفات ..)
المقطع الثاني من الكود يحدد نوع الحساب الفرعي الرئيسي مثل (أصول متداولة أصول ثابتة ..)
المقطع الثالث من الكود يحدد الحساب المحدد مثل (مدينون مخزون أوراق قبض ....)
المقطع الرابع من الكود يحدد الحساب الفرعي مثل (حساب عميل معين /أسم العميل ......)
أن هيكلية هذا الدليل من المواضيع الهامة في نظم المعلومات المحاسبية حيث أنه يجب أن يحوي تفصيلات كافيه لتفي باحتياجات المنظمة.
دفتر اليومية journal
هو السجل الأول الذي تسجل به العمليات في الأنظمة التقليلدية وأنواعها هي :
اليومية العامة : وتستخدم لتسجيل العمليات : general journal
غير الروتينية (مدفوعات القروض)
ملخص العمليات الروتينية Summaries of routine transactions
قيود التسويات Adjusting entries
قيود الإغلاق Closing entries
اليومية الخاصة: وتستخدم لتسجيل العمليات الروتينية وأكثرها شيوعا هي : special journal
يومية المقبوضات النقدية Cash receipts
يومية المدفوعات النقدية Cash disbursements
يومية المبيعات الأجله Credit sales
يومية المشتريات الأجله Credit purchases

تعقب الأثر Audit Trail : إحتواء النظام على المراجع البريدية وأرقام المستندات يمكن المراجعة من تتبع العملية من بدايتها لنهايتها أو العكس من النهاية للبداية للتأكد من سلامة التسجيل في دفتر اليومية والترحيل لدفتر الأستاذ

أخطاء شائعة :أن يقال :أصل الحساب مدين أو دائن (خطاء) الصحيح طبيعة الحساب دائن أو مدين (صح)

إجراءات التخزين storage process

بعد الحصول على البيانات من مصادر المستندات تكون الخطوة التالية هي تسجيل هذه البيانات في اليومية.

دفتر اليومية مصمم لكل عمليه ليظهر الحساب والمبالغ المطلوب قيدها وحسب ما تعلمت يكون التسجيل في اليومية كالتالي :

01/15/04	Accounts receivable	2,200	
	Sales revenue		2,200
01/18/04	Cash	1,800	
	Accounts receivable		1,800
01/21/04	Salaries expense	900	
	Cash		900

إلا أن العمليات التي تسجل في اليومية العامة هي فقط العمليات الغير روتينيه وبوجود الخبرة تزداد المهارة في استخدام اليوميات المتخصصة حسب ما سبق شرحه والمثال التالي يوضح كيفية استخدام دفاتر اليومية المساعدة :

مثال : في ١ / ١٢ كانت مبيعات الشركة كالتالي :-

تم البيع لشركة.Lee Co بقيمة ٨٠٠ دولار .بعثت لها الفاتورة رقم ٢٠١

تم البيع لشركة.May Co بقيمة٧٠٠ دولار.بعثت لها الفاتورة رقم ٢٠٢

تم البيع لشركة DLK Coبقيمة ٩٠٠ دولار.بعثت لها الفاتورة رقم ٢٠٣

فأن التسجيل في دفتر يومية المبيعات يكون كالتالي :

أن رقم حساب المدينون١٢٠ ورقم الشركة .Lee Co بين المدينون هو ١٢٢ وعليه فأن رقم الحساب الفرعي هو ١٢٠- ١٢٢

Page 5	Sales Journal				
Date	Invoice Number	Account Debited	Account Number	Post Ref.	Amount
12/01/04	201	Lee Co.	120-122		800.00
12/01/04	202	May Co.	120-033		700.00
12/01/04	203	DLK Co.	120-111		900.00
			TOTAL		2,400.00
					120/502

و عليه فان رقم الحساب الفرعي
لشركة .Lee ١٢٢ – ١٢٠
لشركة May ٠٣٣ – ١٢٠
و شركة DLK ١١١ – ١٢٠
وأجمالي مبيعات يوم ١ / ١٢ والبالغة ٢٤٠٠ دولار تسجل كخلاصه مبيعات اليوم في اليومية العامة
أن الكود ٥٠٢ / ١٢٠ التي تظهر تحت الإجمالي تشير أنه قد تم تسجيل مبيعات اليوم ٢٤٠٠ دولار في اليومية العامة لحساب المدينين حساب رقم (١٢٠) وحساب المبيعات دائن حساب رقم (٥٠٢)
يتم ترحيل اليومية العامة دوريا (أو أوتوماتيكيا) إلى الأستاذ العام حيث يرحل مبلغ ٢٤٠٠ لجانب المدين لحساب المدينون ومبلغ ٢٤٠٠ لجانب الدائن لحساب المبيعات.

12/01/04	Accounts receivable	2,400	
	Sales revenue		2,400
12/01/04	Cash	1,800	
	Accounts receivable		1,800
12/01/04	Salaries expense	900	
	Cash		900

من فتره لأخرى أرصدة الحسابات الفرعية تجمع وهذا المجموع يقارن مع الرصيد الرقابي (الحسابات في دفتر الأستاذ العام) والتي أذا اختلفت فان ذلك يدل على وجود تلاعب أو خطاء.

خلاصه :

عندما تحدث العمليات الروتينية تسجل في اليومية المساعدة

عندما تحدث العمليات غير الروتينية تسجل في اليومية العامة

دوريا العمليات في اليومية المساعدة تجمع ويسجل تلخيصها في اليومية العامة

البنود الفردية السطرية في اليومية المساعدة ترحل للأستاذ المساعد كل على حسابه

البنود في اليومية العامة ترحل إلى الأستاذ العام

دوريا الأرصدة الرقابية في الأستاذ العام تقارن مع الأرصدة مع أرصدة الأستاذ المساعد المعني بكل منها

في نهاية كل فتره محاسبيه يتم استكمال الخطوات التالية :

من أرصدة سجل الأستاذ العام يتم تحضير مسودة ميزان المراجعة trial balance

تسجيل قيود التسوية للفترة المحاسبية في اليومية العامة وترحيلها إلى الأستاذ العام

عمل التعديلات على مسودة ميزان المراجعة

باستخدام الأرصدة المعدلة في ميزان المراجعة يتم تحضير مسودة الميزانية وقائمة الدخل

تحضير قيود الإقفال

تحضير كل من :

كشف حقوق الملكية

الميزانية

قائمة التدفقات النقدية

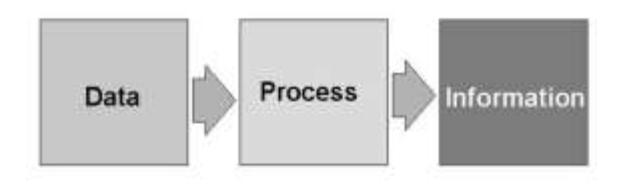
مفاهيم تخزين الحاسوب computer-based storage concepts

الوحدة أو الكينونة Entity

هي أي شيء ترغب المنظمة بتجميع وتخزين البيانات حوله .
الصفة أو الخصائص Attribute
هي الصفة أو الخاصية ذات الاهتمام بالنسبة للوحدة التي يتم تجميعها وتخزينها في النظام
الحقل Field
هو مساحه ماديه مخصصه لتخزين الصفات أو الخصائص المتعلقة بالوحدة
السجل Record
هو مجموعة صفات أو خصائص مخزنه تمثل صفات وخصائص الوحدة
التقاطع Data Value
هو تقاطع عمود (الصفات والخصائص) مع السطر (السجل)
الملف File
مجموعة سجلات مرتبطة معا بعلاقة منطقيه
الملف الرئيسي Master File
هو الملف الذي يخزن المعلومات المجمعة عن وحدات المنظمة والذي يشابه الأستاذ في المفهوم في نظم المحاسبة التقليدية من حيث أن :
الملف دائم
الملف موجود خلال الدورات المحاسبية المالية المتعاقبة
التغيرات التي تحدث على الملف تعكس تأثير العمليات الجديدة ذات العلاقة.

ملف العمليات Transactions File
هو ملف يحتوي على سجلات العمليات الفردية (الأحداث) التي حصلت خلال الفترة المالية والذي يشابه اليومية في المفهوم في نظام المحاسبة التقليدية من حيث أن :
الملف مؤقت
الملف يحتفظ بها عادة لفترة محاسبه ماليه واحده

قواعد البيانات Data Base
هي مجموعه من الملفات المترابطة والتي يتم التنسيق بينها بصفه مركزيه. (يشترط ترابط الملفات)
معالجة العمليات Data processing
تتم معالجة البيانات بمجرد تجميع البيانات وعليه فأن المعالجة تكون مستمرة بتشغيل النظام من خلال :
تحديث البيانات Updating Data تحديث الملفات الرئيسية بالبيانات الناتجة عن العمليات والأنشطة المستمرة التي تقوم بها المنشأة)
تعديل البيانات Changing Data (تعديل عنوان العميل)
إضافة بيانات Adding Data جديدة (إضافة عميل)
حذف بيانات Deleting Data (حذف عميل)



تحديث البيانات Updating Data:- تسجيل حصول حدث والموارد المتأثرة به والأطراف المشاركة في هذا الحدث مثل (تسجيل عملية بيع) والتحديث قد يتم بأحد الطرق التالية :
معالجة الدفع (المعالجة على مجموعات دفعات Batch processing
يتم تجميع مستندات المعاملات المختلفة Source Documents (مصادر البيانات) خلال فتره معينه في مجموعات في مجموعات مثل (أوامر الدفع وأوامر البيع وفواتير العملاء) ومراقبة واحتساب مجاميعها
دوريا يتم إدخال هذه المجموعات على نظام الكمبيوتر (تحرير وتخزين حيث تخزن في ملفات مؤقتة) .

يتم ترتيب المعاملات في ملف معاملات Transactions File يتناسب مع ترتيب الملف الرئيسي Master File ليعمل الملف المؤقت للعمليات على تحديث الملف الرئيسي دوريا لينتج الملف الرئيسي المعدل Updated Master File من واقع ما هو مدون في ملف المعاملات المستند إلى المستندات والتقارير المختلفة.

المخرجات المطبوعة أو المرئية بأخطاء التقارير وتقارير العمليات ومراقبة المجاميع.

المعالجة على مجموعات دفعات على الخط Online Batch processing

يتم إدخال العمليات على الكمبيوتر حال حدوثها وتخزن في ملفات مؤقتة

دوريا يعمل الملف المؤقت للعمليات على تحديث الملف الرئيسي

المخرجات تطبع أو تكون مرئية

المعالجة الفورية على الخط (معالجه في الوقت الحقيقي) On-line, Real-time Processing

يتم إدخال العمليات إلى الكمبيوتر حال حدوثها

الملف الرئيسي يحدث فورا ببيانات العمليات وبالتالي فهو يوفر مخرجات فوريه معدله للمستخدم النهائي للنظام دون انتظار وهذا يتوفر من خلال توفر الاتصالات عن بعد بين الطرفيات للمعاملات وأماكن تواجد أجهزه الكمبيوتر.

المخرجات تطبع أو تكون مرئية .

يتم تفضيل الدفع كونه يتم تجميع المستندات الأصلية في دفعات (مجموعات) وتحسب الإجماليات مما يعطي مجال للتأكد من المعلومات قبل أخراج النتائج (المعلومات) أما في المعالجة الفورية فهي تحقق سرعة أعطاء المعلومات واكتمالها لتاريخه وعليه فأن الظروف المحيطة أو بيئة القرارات هي التي تحدد أي الطرق أفضل لمعالجة البيانات.

دورة معالجة البيانات تتكون من أربعة مراحل :

إدخال البيانات Data Input

تخزين البيانات Data Storage

معالجة البيانات Data Processing

أخراج المعلومات Information Output

مخرجات المعلومات

هي الخطوة الأخيرة في معالجة البيانات والمخرجات قد تأخذ الأشكال التالية :

مستندات Documents : هي سجلات لعمليات المنشأة أو بياناتها الأخرى مثل مدفوعات الشيكات. المستندات التي تنتج في نهاية نشاطات إجراءات العمليات تسمى(المستندات التشغيلية Operation Documents) مقارنة بالمستندات الأصلية Source Documents وهذه المستندات يمكن تخزينها بصوره الكترونية وطباعتها.

تقارير Reports : تستخدم من قبل الموظفين للسيطرة على الأنشطة التشغيلية ومن المديرين لاتخاذ القرارات وتصميم الاستراتيجيات ويمكن أن يتم أنتاج التقارير بصوره منتظمة ودوريه أو في حالات استثنائيةأو بناءا على الطلب ويجب على المنظمة أن تعيد النظر بدراسة احتياجاتها من التقارير بصوره دوريه

استعلام Queries :المستخدمون قد يطلبون أجزاء معينه من المعلومات ويمكن أن يتم طلبها دوريا أو في مواعيد محدده حيث يمكن مشاهدتها على الشاشة أو على الورق

المخرجات من المعلومات يمكن أن تخدم أهداف متنوعة :-

التخطيط : والتي منها :

الموازنات Budgets : الموازنات هي ترجمه ماليه لأهداف وسياسيات المنظمة.

توقعات المبيعات Sales forecasts :

أدارة الأعمال اليومية التشغيلية : مثل جداول التزويد

الرقابة : والتي منها :

تقرير رقابة الأداء – يستخدم للسيطرة على الأهداف للمنظمة.

تقارير المقارنة لأداء المنظمة مع معايير الأداء أو الأداء السابق للمنظمة.

تقارير الإدارة بالاستثناء – التي تركز على الانحرافات الكبيرة للأداء

تقييم الأهداف : مثل

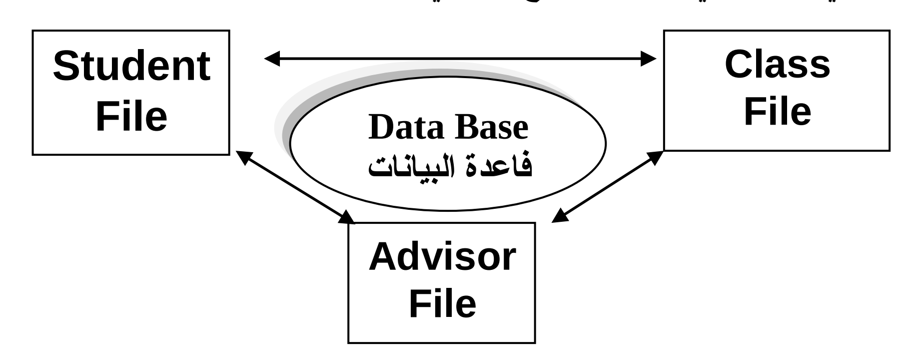
تقارير بحوث رضاء المستهلك

تقارير معدلات أخطاء العاملين بالمنظمة

أن التقارير الإدارية (الداخلية) تعطي ما يتم قياسه :
حيث أنه للوصول إلى أية معلومات أو تقارير فأنه يتم إدخال البيانات التي تعتمد عليها هذه البيانات أو التقارير.
مثال : أفترض أن أحد المدارس أو المعاهد تهدف إلى تحسين تعليم الطلبة من خلال :
تشجيع الحضور وتخفيض معدلات الغياب (يجب قياس الحضور والغياب).
النتائج تكون حضور أفضل للطلاب (أنت حصلت على ما قمت بقياسه). أن حضور الطلبة وعدم الغياب قد يحسن أو لا يحسن التعليم. الطلبة قد يحصلون على علامات أفضل نتيجة الحضور ولكن ليس لزيادة في التعليم. بعض الطلبة قد يتراجعون في دراستهم لاعتقادهم بأن حضورهم سيزيد من علاماتهم وبهذا التصرف يكون النتيجة للقياس (الحضور والغياب) قد أعطت نتيجة عكسية
الموازنات قد يكون لها مردود عكسي :
لعدم تجاوز الموازنة والتمسك بها قد لا يقوم قسم الكمبيوتر بشراء ما يخص السرية security package لأنظمتهم
فيدخل الهاكر على النظام ويدمروا بعض الملفات المهمة. قياس السرية المطلوبة يسبق ويبدى على أهداف الموازنات. أن معالجة تلف الملفات يزيد مشاكل وأعباء الموازنة
الموازنات قد يكون لها أثار سلبيه أيضا من خلال تركيز العاملين على التقييد بأرقام الموازنات أكثر من التزامهم بأهداف المنظمة التي عليهم تحقيقها
هل هذا يعني أنه على المنظمات عدم استخدام الموازنات ؟؟؟؟
في المالية لا يمكنك الوصول إلى الأهداف إلا أذا نشنت على أهدافك بدقه وحكمه وعليه يجب أن تكون حذر في تحديد الأهداف
دور نظام المعلومات المحاسبي
أن نظام المعلومات المحاسبي التقليدي يستخدم البيانات المالية في حين أن البيانات الغير ماليه يتم التعامل معها من قبل أنظمه أخرى (والتي قد تكون متكررة)
أنظمة تخطيط موارد المنظمة ERP Enterprise Recourses Planning Systems
صممت لتربط مجالات عمل المنظمة بما في ذلك المعلومات المالية وغير المالية بالوظائف التقليدية لنظام المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل :
أنشطة منظمات الأعمال الأساسية والقرارات التي يمكن أن تتخذ والمعلومات المطلوبة لهذه القرارات .
دورة معالجة البيانات ودورها في تنظيم نشاطات الأعمال وتوفير المعلومات لمستخدميها
دور نظم المعلومات في المنظمات الحديثة وملاحظة أنظمة تخطيط موارد المنشأة.
نشاطات الأعمال، أنواع المعلومات، دورات الأعمال
قواعد البيانات العلائقيه Relational databases تقع في معظم أنظمة معلومات المحاسبة الحديثة فهي أكثر قواعد البيانات شيوعا للاستخدام لمعالجة البيانات transaction processing.
وفي هذا الفصل سوف نعرف
مفاهيم البيانات وكيفية تخزينها في أنظمة الحاسوب .
الوحدة أو الكينونة Entity : هي أي شئ ترغب المنظمة ي جمع وتخزين البيانات حوله . فمثلا في الجامعة يمثل الطالب وحده Entity .
صفات أو خصائص Attributes المعلومات (خصائص أو صفات) عن الوحدة (قد تكون الرقم الجامعي وتاريخ ميلاده) تخزن في
الحقول Fields . هو العمود الذي يمثل صفه من صفات أو خصائص للوحدة Entity
سجل Record هو مجموعة الحقول التي تحتوي على بيانات عن الوحدة تشكل (مثل - طالب واحد / رقمه الجامعي وتاريخ ميلاده). وتمثل سطر من جدول وتدعى أيضا (Tuple)
ملف File : مجموعة السجلات المترابطة مع بعضها البعض بعلاقات منطقيه تسمى .
في نظام الحاسوب تبدءا من Bit <= Bite <= Character <= File

قواعد البيانات Data base هي مجموعه مترابطة من الملفات المنسقة مركزيا (مخزنه بصفه مركزيه) ما يعني عدم التكرار للبيانات في موقع تخزيني أخر أو في أكثر من موقع تخزيني.



لتعريف الوظيفي لقواعد البيانات :

هي مجموعه من البيانات المخزنة في ملفات مرتبطة منطقيا ومنسقه مركزيا. حيث أن الارتباط يسهل عملية أنشاء قاعدة البيانات التي تخزن فيها البيانات ويضاف إليها ويحذف منها كما يتم الاسترجاع منها وأعداد التقارير من واقعها.

مبررات ظهور نظم قواعد البيانات :

ظهرت أنظمة قواعد البيانات لتعالج المشاكل المتعلقة بالزيادة المتسارعه في أحجام وأعداد الملفات الرئيسية في منظمات الأعمال.

لسنوات وفي كل مره تظهر الحاجة لمعلومات جديدة تقوم المنظمة بإنشاء ملفات وبرامج جديدة والنتيجة زيادة ضخمه بعدد الملفات الرئيسية.

مشاكل نظام الملفات التقليدية المنفصلة :

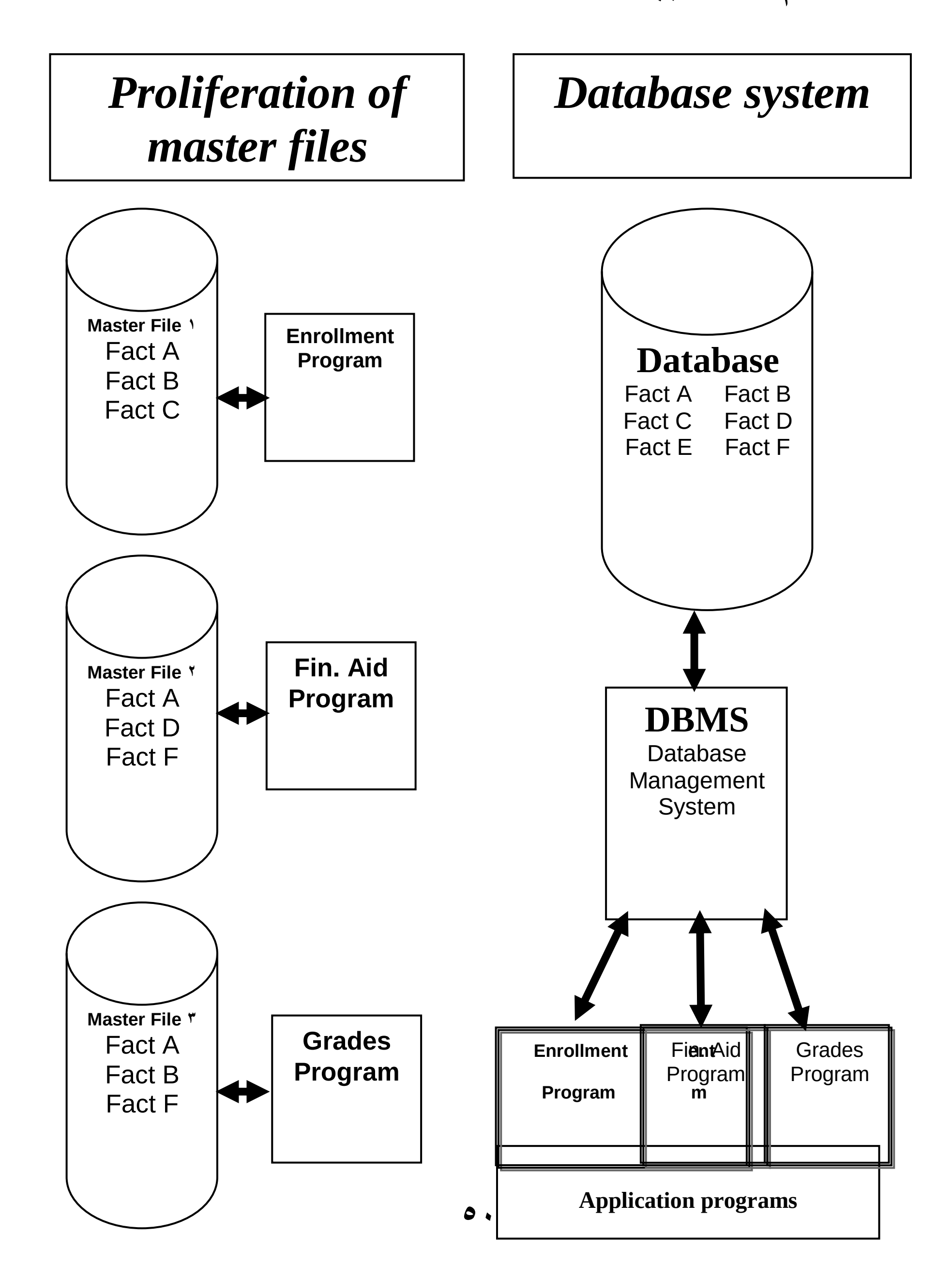
تكرار البيانات Data Redundancy: أي أن نفس البيانات أو المعلومات تخزن في عدة ملفات.

تضارب المعلومات : قد لا تكون نفس المعلومة متطابقة في الملفات المختلفة (مثل حالة أن يتم تحديث معلومات معينه عن طالب بالكلية في ملف ولا يتم تحديث نفس المعلومة في ملف أخر يحتوي على نفس المعلومة).

عدم التكامل : صعوبة ربط البيانات للحصول على صوره كاملة حول البيانات.

عدم وجود إدارة واحده مسئوله عن قاعدة البيانات .
زيادة الحاجة للسعه التخزينية للملفات وما يترتب على ذلك من صعوبات فنيه وأداريه بالتعامل معها.

نظام قاعدة البيانات **نظام تقليدي / ملفات منفصله**



قاعدة البيانات هي مجموعه من الملفات المرتبطة المنسقة مركزيا
قاعدة البيانات طريقه لمعالجة البيانات كمنظمة مصادر يتم استخدامها وأدارتها من خلال المنظمة وليس فقط كدائرة مستقلة من دوائر المنظمة.
نظم أدارة قاعدة البيانات (DBMS) تخدم كوسيط بين قاعدة البيانات والبرامج التطبيقية المختلفة
البرامج التطبيقية المتعلقة بقاعدة البيانات .
نظام قاعدة البيانات تتكون من قاعدة البيانات ونظام أدارة قاعدة البيانات DBMS والبرامج التطبيقية المتعلقة بقاعدة البيانات يطلق عليهم.
مدير أدارة قاعدة البيانات database administrator : هو الشخص المسؤول عن قاعدة البيانات
مستودعات البيانات data warehouses : مجموعه كبيره من قواعد البيانات المرتبطة مع بعضها البعض التي تقوم الشركات بتطويرها من خلال التحسينات التكنولوجية المتوفرة وهنالك قواعد بيانات داخليه وقواعد بيانات خارجية
تعدين البيانات Data Mining : هي تقنيه تعمل على انتقاء البيانات وتخليصها من الشوائب بحيث تصبح مفيدة لغايات اتخاذ القرارات
أهمية ومزايا نظم قواعد البيانات :
أن تقنية قواعد البيانات موجودة في كل مكان:
معظم نظم المعلومات المحاسبية الحديثة تطبق أسلوب قواعد البيانات في عملها حيث أصبح لا يوجد نظام محاسبي حديث لا يرتبط بقواعد بيانات.
جميع أجهزة الكمبيوترات المتوسطة Main Frame Computers تستخدم تقنية قواعد البيانات.
لقد بداء تطور استخدام قواعد البيانات في الكمبيوترات الشخصية PCs
المحاسبين قد يطلب إليهم التدقيق أو العمل لدى شركات تستخدم تقنية قواعد البيانات لتخزين ومعالجة البيانات الخاصة بالمعاملات المالية والمحاسبية وأعداد التقارير المالية من واقع هذه البيانات. وعليه فأنه
على المحاسب الإلمام بالية عمل هذه النظم للتأكد من صحة العمليات المدخلة والنتائج.

الكثير من المحاسبون يعملون مباشره مع قواعد البيانات بإدخال البيانات ومعالجتها والاستفسار عن عمليات معينه وعليه فأن الجهل بتقنية قواعد المعلومات يضعف المحاسب مهنيا.

قد يقوم المحاسب بتقييم نظم الرقابة الداخلية المستندة على قواعد البيانات للتأكد من مدى نزاهة واستقامة قواعد البيانات.

قد يساهم المحاسب في تصميم وإدارة قواعد البيانات كما قد يعمل في مجالات تصميم وتحليل النظم.

الفصل الثاني

تأثر بيئة المحاسبة الإدارية بالتطورات الحادثة في القرن المعاصر

في بداية خمسينيات القرن العشرين بدأت الحاجة إلى فرع جديد ضمن فروع المحاسبة استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات وكذلك للمساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية ، الأمر الذي تطلب أن يكون هناك تكاملاً بين حقلي المعرفة الأساسيين في الوحدة الاقتصادية : المحاسبة والإدارة، ومن هنا برزت " المحاسبة الإدارية Management Accounting " .

وقد مرت المحاسبة الإدارية بتطورات عديدة سواء من حيث مفاهيمها أو أساليبها العلمية وكذلك من حيث أهدافها والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية والجهات ذات العلاقة معها سواء كانت هذه الجهات داخلية أم خارجية .

ونظراً للتطورات والتغيرات العديدة والمستمرة التي حدثت في بيئة الأعمال ـ بصورة عامة ـ في نهاية القرن العشرين وما يمكن أن تأخذه من بدايات واسعة خلال بدايات القرن الحادي والعشرين وما بعدها ، فإن الأمر يتطلب ضرورة الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة الإدارية وإمكانية تطوير أساليبها العلمية بما يتناسب ويتلاءم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في مجالات وحقول المعرفة الأخرى التي تتعامل معها المحاسبة الإدارية ـ بصورة مباشرة أو غير مباشرة ـ وصولاً إلى تحقيق أهدافها وأهداف الوحدة الاقتصادية التي تعمل ضمن نطاقها .

وتأتي مشكلة البحث من خلال ضرورة التعرف على ماهيَة التطورات التكنولوجية والبيئية التي يتوقع أن تحدث خلال القرن الحادي والعشرين وما هو أثرها على المحاسبة الإدارية من حيث المفهوم والأساليب والدور المتوقع .

أما أهمية البحث فتأتي من حيث ضرورة التعرف على الدور الجديد المتوقع أن تلعبه المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين في ظل التغيرات

والتطورات العديدة والمستمرة التي يمكن أن تحدث في تكنولوجيا المعلومات وبيئة الأعمال التي تمثل نطاق عمل المحاسبة الإدارية .
وعليه فإن البحث يهدف إلى توضيح الآتي :-
أهم الأسباب التي أدت إلى نشوء المحاسبة الإدارية في القرن العشرين مع توضيح أهم التطورات والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال وأثرها في تطور مفاهيم وأساليب ودور المحاسبة الإدارية .
أهم المظاهر المتوقعة خلال القرن الحادي والعشرين وأثرها على المحاسبة الإدارية ، خاصة فيما يتعلق بالتغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في المعلومات وبيئة الأعمال الحديثة .
الدور المتوقع للمحاسبين الإداريين ومتطلبات القيام بأعمالهم في ظل التطورات والتغيرات المتوقع حدوثها خلال القرن الحادي والعشرين .
لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الفرضية الآتية :-
" يتسم القرن الحادي والعشرين بالتطورات والتغيرات المستمرة لما حدث في نهايات القرن العشرين خاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات وبيئة الأعمال الحديثة ، وإن ذلك سوف يؤدي إلى ضرورة تطوير المحاسبة الإدارية من حيث مفاهيمها وأساليبها العلمية والدور الذي يمكن أن يؤديه المحاسبون الإداريون وصولاً إلى تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية التي يعملون في نطاقها .
أما منهج البحث فقد اعتمد المنهج الوصفي المبني على الدراسة النظرية التحليلية خدمة لتحقيق أهداف البحث من خلال الاستعانة بالرسائل والدوريات والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث .
ووصولاً إلى تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى المحاور الآتية:-
نشأة المحاسبة الإدارية وتطوراتها خلال القرن العشرين .
مظاهر القرن الحادي والعشرين وأثرها على المحاسبة الإدارية .
الدور المتوقع للمحاسبين الإداريين خلال القرن الحادي والعشرين
أولاً: نشأة المحاسبة الإدارية وتطوراتها خلال القرن العشرين .
يمكن القول أن بدايات التفكير بالمحاسبة الإدارية كفرع من فروع المعرفة المحاسبية قد نشأ نتيجة حاجة الوحدات الإقتصادية إلى بيانات ومعلومات تساعد في حل المشكلات الكبيرة التي تتعلق بالقرارات المستقبلية والتخطيط لها خلال

فترة زمنية أطول من الفترة المالية الواحدة التي كانت تغطيها محاسبة التكاليف ،إضافة إلى ضرورة وجود نظام مسؤول عن تجميع ومعالجة البيانات وتهيئتها كمعلومات يمكن أن تحقق الإستفادة من قبل مستخدميها الذين لهم علاقات ـ مباشرة أو غير مباشرة ـ مع الوحدة الاقتصادية المعنيَة ، ومن هنا يمكن القول أن ظهور المحاسبة الإدارية كان " استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية ، وعلى هذا الأساس أخذت توصف المحاسبة الإدارية بأنها : امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة "،[١]

وأن تطور الحاجة إلى تفصيل وتحليل أكثر للبيانات والمعلومات المحاسبية لتلبية الاحتياجات الداخلية والخارجية قد تطلب أن يكون هناك اندماجاً وتكاملاً بين نظم المعلومات الفرعية على مستوى الوحدة الاقتصادية وخاصة بين نظامي المعلومات الأساسيين في أي وحدة اقتصادية وهما :

نظام المعلومات المحاسبية AIS (بكافة نظمه الفرعية) ونظام المعلومات الإداريةMIS (بكافة نظمه الفرعية) انطلاقا من أن وظائف المحاسبة والإدارة تكمل بعضها بعضاً ، وإنهاء الفكرة الخاطئة بأن المحاسبة أداة لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية التي حلت محلها فكرة أن كلاًّ من المحاسبة والإدارة أداتين تنفيذيتين في خدمة أهداف الوحدة الاقتصادية، فالمحاسب ليس مسولاً عن حل مشكلات الوظائف الإدارية بل يشارك الإدارة في حل المشكلات التي تجابه الوحدة الاقتصادية ،[٢] كما أن المحاسب إذا ما كان يعمل كجزء من الإدارة الأساسية فإنه سوف يساهم في إضافة قيمة إلى العمل الإداري .[٣] وعليه فإن

---

١ _ زياد هاشم يحيى ، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي ـ دراسة ميدانية في المنشأة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الموصل ، نيسان ١٩٩٠ . ص ص ٢٥ـ٢٨

٢ -د . مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية ـ مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، ط ٣ ،المكتبة العصرية، ج . م . ع ،٢٠٠١. ص ٤١

٣- D.C. Basu , cost & Management Accountants , Vision in the Emergin Environment , The Management Accountant , January, ٢٠٠١. P ٢٤

الأمر قد تطلب تطور نظم المعلومات الفرعية ضمن الوحدة الاقتصادية بحيث تعمل تحت نظام كلي ومتكامل للمعلومات أطلق عليه : النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية integration System of Accounting & Administration Information والذي يتمثل بنظام المحاسبة الإدارية MAS.

وإذا ما عدنا إلى القرن العشرين وألقينا نظرة تاريخية على أهم المظاهر التي اتسم بها القرن الماضي ومدى تأثيرها على المحاسبة الإدارية فسوف نلاحظ مجموعة من التغيرات التي ساهمت في تطوير المحاسبة الإدارية من حيث مفهومها وأساليبها ودورها في الوحدة الاقتصادية ، وذلك من خلال التقسيم الزمني الآتي :-

بدايات القرن العشرين حتى نهاية الأربعينات .

لقد شهدت بدايات القرن العشرين ظهور حركة الإدارة العلمية الحديثة التي ركزت على ضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في الوحدات الاقتصادية ، كما اتسمت هذه الحقبة الزمنية بما أطلق عليه " الثورة الصناعية " ، حيث تم التركيز على عمليات الإنتاج في الوحدات الاقتصادية وضرورة تحديد تكاليف المنتجات، ومن هنا بدأ الاهتمام بـ " محاسبة التكاليف " وهو ما يمثل بداية الاهتمام بالمحاسبة الإدارية خلال هذه الفترة،على اعتبار أن محاسبة التكاليف أخذت تمثل ـ فيما بعد ـ أحد المقومات الأساسية ضمن نظام المحاسبة الإدارية .

بداية الخمسينات حتى بداية الثمانينات .

تمثل هذه الحقبة الزمنية المساحة الواسعة التي شهدت فيها المحاسبة الإدارية تطورات عديدة خاصة فيما يتعلق في تحديد مفهومها ومقوماتها وأهدافها وأساليبها العلمية التي نشأت نتيجة الحاجة إليها في ضوء التطورات العديدة التي شهدتها هذه الفترة ، وكما يأتي :-

من حيث المفهوم ، فقد تحدد مفهوم خاص بالمحاسبة الإدارية تطور بتطور الحاجة إليها وعلاقتها مع فروع المحاسبة الأخرى وكذلك مع الإدارة،حيث أخذ ينظر إليها بدايةً على أنها: تطوير أو تعديل بيانات المحاسبة المالية لتناسب الاحتياجات الإدارية ، ثم : اختصاصها بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط الوحدة

الاقتصادية لأدارتها الداخلية التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على هذه البيانات وكذلك فإن المحاسبة الإدارية تكمل وظائف المحاسبة والإدارة مع بعضها البعض من حيث أنها تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة [٤]، كما أن مفهوم " المحاسبة الإدارية " يعد مفهوماً تطويرياً في النظرة إلى المفهوم الحديث لمحاسبة التكاليف ، حيث يؤكد Horngran أنه " عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية ".[٥]

وأخيراً فإن النظرة الحديثة للمحاسبة الإدارية من خلال مفاهيم نظم المعلومات من حيث أنها تمثل النظام الشامل للمعلومات في الوحدة الاقتصادية من خلال نظم المعلومات المحاسـبية(بكافة نظمه الفرعية) ونظام المعلومات الإدارية (بكافة نظمه الفرعية) إضافة إلى قدرته على التعامل مع فروع المعرفة الأخرى والاستعانة بها وخاصة :

العلوم الإدارية والاقتصادية والإحصاء وبحوث العمليات والحاسبات الإلكترونية والعلوم السلوكية ٠٠٠٠ الخ .[٦]

من حيث المقومات ، إن النظرة إلى المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات استوجب أن يكون هناك مقومات يستند إليها في عمله ، وقد تكونت هذه المقومات اعتماداً على الحاجة من البيانات اللازمة لتشغيل النظام، وعليه فقد تم تحديد مقومات نظام المحاسبة الإدارية بكل من : النظام المحاسبي المالي ، النظام المحاسبي التكاليفي ، نظام الرقابة المالية.[٧]

من حيث الأهداف ، فقد تطورت أهداف المحاسبة الإدارية انطلاقاً من قدرتها في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية والجهات ذات العلاقة معها، ونظراً للحاجة إلى بيانات ومعلومات للجهات الداخلية والخارجية معاً فقد تم تطوير مخرجات النظام المحاسبي المالي للوفاء بهذه الاحتياجات، كذلك فإن الحاجة إلى بيانات ومعلومات عن المدى المستقبلي طويل الأجل قد أدى إلى تطوير أهداف النظام المحاسبي التكاليفي الذي يركز على المدى المستقبلي قصير الأجل .

---

٤ باسيلي ، مصدر سابق ، ص ص ٤٠-٤١

٥ هورنجرن وىخرون ، محاسبة التكاليف ، ترجمة دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، ١٩٩٦. ص ١٨

٦ زياد هاشم يحيى ، وآخرون ، أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت العراقيـة ـ دراسة ميدانية في منشآت مختارة ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد ٦١ ، ٢٠٠٠ . ص ١٦١ .

٧ أحمد محمد بسيوني هاشم ، المحاسبة الإدارية ـ إطار نظري ـ أساليب عملية ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ،١٩٨٨ ، ص ٣٧ .

من حيث الأساليب العلمية ، فقد تطورت الحاجة إلى وجود أساليب علمية خاصة بالمحاسبة الإدارية تتمكن من خلالها توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية إلى كافة الجهات التي تحتاج إليها وتمكينها من اتخاذ القرارات المناسبة في ضوئها ، وعليه فقد تطورت الأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية حتى شملت كلاً من :

أسلوب الموازنات .

أسلوب التكاليف المعيارية.

أسلوب محاسبة المسؤولية .

أسلوب تحليل التعادل (أسلوب علاقات التكلفة ـ الحجم ـ الربح).

أسلوب أسعار التحويل .

أسلوب تحليل المدخلات والمخرجات .

بداية الثمانينات حتى بداية التسعينات .

تركز الاهتمام خلال هذه الفترة الزمنية بإمكانية التوصل إلى الاحتساب الدقيق للتكاليف وذلك من خلال الاعتماد على أساس أو أسلوب أكثر علمية ودقة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة Overhead Costyng باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing[٨] (ABC ، وقد بدأ الاهتمام باستخدام أسلوب ABC في الوحدات الصناعية إلا أنه ما لبث أن أستخدم في الوحدات الخدمية ومن ثم المالية (وخاصة في مجال المصارف) .

أواسط التسعينات حتى بدايات القرن الحادي والعشرين .

تمثل هذه الفترة الزمنية أحدث ما حصل للمحاسبة من تطورات مازالت في بداياتها ، وهي ما يتوقع أن تساهم في تطوير المحاسبة الإدارية خلال القرن الحادي والعشرين ، حيث حدثت ثورة في الاستخدامات المعتمدة على التكنولوجيا سواء فيما يتعلق باعتماد أساليب التصنيع الحديثة أو في استخداماتها لأغراض التجارة (التجارة الإلكترونية) أو فيما يتعلق بكيفية الحصول على البيانات وتشغيلها من خلال الاستفادة من تقنيات الحاسبات الإلكترونية وإمكانية التعامل مع الإنترنيت .

٣- *William L. Ferrara , Cost / Management Accounting : The ٢١ st Century Paradigm , Management Accounting , December , ١٩٩٥ . p ٥*

ويلاحظ خلال هذه الفترة ظهور أساليب فنية وأدوات متطورة مثل أساليب المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وتقنية ضبط الوقت JIT لكافة الأنشطة ، وإدارة الجودة الشاملة TQM، وضبط الجودة الشاملة TQC، والتكاليف المستهدفة TC،والعيوب الصفريةZD ودوائر الجودة QC وأساليب التحسين المستمر CI ، وبعض الأساليب الفنية التي تساير نظم التصنيع الحديثة مثل نظم التصنيع المرنة F MS ، ونظم التصنيع الآلية ذاتية التشغيل F M A ونظم التصنيع المتكاملة المراقبة إلكترونيا في جميع مراحل التشغيل C I M ، وغيرها من النظم .[٩]

ثانيـاً: مظاهر القرن الحادي والعشرين وأثرها على المحاسبة الإدارية .

إن تحديد أهم المظاهر التي يمكن أن يتسم بها القرن الحادي والعشرين يمثل قراءة مستقبلية لما يمكن أن يشهده هذا القرن من تطورات في مجالات عديدة لها مساس ببيئة الأعمال واحتياجات الجهات التي تعمل ضمن نطاقها إلى بيانات ومعلومات مناسبة وملائمة لتلك الاحتياجات وصولاً لاتخاذ القرارات السليمة .

ونظراً لما يتوقع من تطورات كبيرة في صناعة واستخدام تقنيات المعلومات فإنه يمكن القول أن بدايات القرن الحادي والعشرين ـ على الأقل ـ سوف تتسم بالتوجه نحو إلكترونية الأعمال والمعلومات اللازمة لها وبما يمكن أن يطلق على هذه الفترة " العصر الإلكتروني " ، ولعل ما يستند إليه هذا القول هو التوجه الكبير والمستمر نحو استخدام التكنولوجيا في العديد من مجالات الحياة وبصورة خاصة في الوحدات الاقتصادية المختلفة ، الأمر الذي يتطلب ثورة إدارية أخرى تتزايد احتياجاتها البيانات ومعلومات أكثر دقة وسرعة يمكن من خلالها اتخاذ القرارات السليمة في ظل التغيرات السريعة والمستمرة التي تحدث في بيئة الأعمال بصورة عامة .

لذا يمكن تحديد أهم التغيرات والتطورات التي يمكن أن تشكل سمات أو مظاهر القرن الحادي والعشرين كما يأتي :-

٩ -باسيلي ، مصدر سابق ، ص ١١٧ .

التغير والتطور في بيئة الأعمال .
تمثل المحاسبة الإدارية نظاماً شاملاً للمعلومات في أي وحدة اقتصادية، وهي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل في نطاقها ، وهذا يعني أن أي تغير يطرأ على البيئة إنما يؤثر بصورة مباشرة على عمل نظام المحاسبة الإدارية .
ويمكن القول أن أهم التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في بيئة الأعمال سوف تشمل الآتي :-
التوجه نحو أداء العمليات الصناعية باستخدام الأجهزة الإلكترونية (أتمتة العمليات) .
حيث من المتوقع أن يزداد استخدام الأجهزة الإلكترونية في تشغيل خطوط الإنتاج والأشراف عليها ، الأمر الذي يتطلب بيانات غاية في الدقة والسرعة من حيث التجهيز والمعالجة والتخزين من خلال وجود قاعدة بيانات تعمل ضمن نظام متكامل للمعلومات والذي يتمثل بنظام المحاسبة الإدارية .
توسع الاستفادة من شبكة الإنترنيت في مجالات عديدة من بينها الترويج والإعلان والتسويق وصولاً إلى بيع وشراء السلع والخدمات عبر الشبكة العالمية ، الأمر الذي عرف مؤخراً بـ " التجارة الإلكترونية Electronic Commerce " ، مما سيؤدي إلى خلق تحديات جديدة تتلخص بالآتي :- [١٠]
ظهور منافسين لا ينتمون إلى القطاع نفسه .
ظهور الوسطاء غير المعروفين .
ظهور تحالفات إستراتيجية .
تغير حجم السوق .
ويلاحظ أن التوجه نحو " الصناعة الإلكترونية " و" التجارة الإلكترونية " يتوقع له أن يزداد أكثر فأكثر خلال القرن الحادي والعشرين وبما يعني زيادة الحاجة إلى البيانات والمعلومات التي يجب أن يوفرها نظام المحاسبة الإدارية - بوصفه النظام الشامل للمعلومات في الوحدة الاقتصادية واللازمة للأغراض الآتية : -

١٠ نعمان العياش ، التجارة الألكترونية : أداة للمنافسة في الأسواق العالمية ، ٢٠٠٢ . ص ص ٩٧- ١٠٥ .

التنبؤ بالأحداث المستقبلية ضمن المديات قصيرة وطويلة الأجل .
أسواق المنافسين والمنتجات التي يتعاملون بها حالياً والمتوقع التعامل بها مستقبلاً في ظل التغيرات المتوقعة .
إمكانية تغير أذواق المستهلكين وكيفية الوفاء باحتياجاتهم في ضوء شروط (قيود) الميزة التنافسية .
قرارات الإنتاج للطلبيات الخاصة والصغيرة الحجم وتأثيراتها على ربحية الوحدة الاقتصادية وأهدافها الأخرى .
اتخاذ القرارات الآنية (المباشرة) بما يتعلق بعمليات البيع والشراء في ضوء مختلف الاحتمالات المتعلقة بظروف الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تنفيذ تلك القرارات .
التغير في الفكر الإداري .
إن التغيرات العديدة والمستمرة في بيئة الأعمال سوف تتطلب فكراً إدارياً متطوراً قادراً على استيعابها واحتوائها من خلال اتخاذ القرارات المتعلقة بها.
ويؤكد Basu أن المعرفة ستكون عنصراً متنامياً في جميع المنتجات والخدمات ، وأن الاستغلال الكبير للمصادر الفكرية سيقلل من استهلاك المصادر الطبيعية والاعتماد عليها في الصناعات الأساسية ، وأن المؤسسات سوف تقوم بقياس المدة اللازمة لوضع عملية التحول في مكانها لتوليد عوائد من الأفكار الجديدة وذلك في أسابيع وليس في شهور وسنين ، لأن السرعة ستكون أفضل عنصر في أية خطة عمل [١١]، وهو ما يؤكده " حسبو " من أن المجال المتوقع للمحاسبة الإدارية خلال الفترة الزمنية القادمة يهتم بالجوانب البشرية عند اتخاذ القرارات [١٢]. أما Zarowin فيؤكد على أن عمل الإدارة (وخاصة الإدارة المالية) سوف يركز على الربط بين مجموعة العناصر الرئيسية لاتخاذ القرار التي تشمل كلاً من : التنبؤ ، التخطيط الإستراتيجي ، إعداد التقارير ، وضع قواعد للقياس ، حيث تمثل هذه العناصر المحرك الرئيسي لعملية اتخاذ القرار [١٣].

---

(١١) Basu , p ٢٥

(١٢) د . هشام أحمد حسبو ، التحديات التي تواجه المحاسبة الإدارية في القرن الحاجدي والعشرين ، المؤتمر العلمي السابع للأتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ، بغداد ، ٤-٦ ك ١ ، ١٩٨٦ ، ص ٣ .

٣- Stanley Zarowin , Finances Futur ; Challenge or Threat ? , Journal of Accountancy , April .١٩٩٧ . p ٣٩

ونظراً لأهمية التطور الإداري يؤكد " باسيلي " على أن التطور التقني والتطور الإداري هما العمود الفقري لنظم التصنيع الحديثة ، حيث تتولى عمليات التطوير التقني كافة مراحل العملية التشغيلية بدءاً بالتصميم ومروراً بالتخطيط فالمتابعة وانتهاءاً بالرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج [١٤].

واستناداً إلى ما تقدم يمكن القول أن التغيرات والتطورات التي سوف تؤثر على الفكر الإداري خلال القرن الحادي والعشرين سوف تؤثر بصورة مباشرة على عمل نظام المحاسبة الإدارية من خلال الآتي : -

إن زيادة تعامل الوحدات الاقتصادية من خلال شبكة الإنترنيت والمشاركة فيما بينها في نفس قاعدة البيانات سوف يؤدي إلى إلغاء كل الوظائف المتكررة التي كان يقوم بها البشر ، الأمر الذي سوف يؤدي أيضاً إلى تحريك الوظائف للتفكير والإبداع والخلق والرؤيا البعيدة للإدارة في ميدان العمل [١٥]، وأن العبء الذي سيلقى على المحاسبة الإدارية هو في مدى قدرتها على تلبية الاحتياجات المختلفة والسريعة من قبل متخذي القرارات في ضوء البيانات المتاحة للوحدات الاقتصادية المنافسة التي تعتمد على نفس قاعدة البيانات ، مما يتطلب ضرورة وجود عامل الإبداع لدى المحاسب الإداري في تجهيز البيانات وتشغيلها وتقديمها وفق الشكل والمحتوى الذي يمكن من خلاله تحقيق أقصى فائدة ممكنة لمتخذ القرار .

إن تغير نمط التفكير الإداري سوف يتطلب من المحاسب الإداري أن تكون له قدرة على إضافة قيمة إلى العمل الإداري في الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها ، وأن هذه القيمة سوف تقاس بما يمكن أن يساهم به من خلال تسهيل ممارسة الوظائف الإدارية المختلفة ، وبذلك يقع على المحاسب الإداري الأتي [١٦]: -

تحمل مسؤولية أعلى من النتائج وليس مجرد تقديم الخدمات الاستشارية عن بعد .

---

(١٤) باسيلي ، مصدر سابق ، ص ٢٤٥

(١٥)Basu ,   p ٢٦

obt - ١٦

نقل سلسلة القيمة المعرفية إلى الأعلى وتعلم فن إدارة المعرفة كإحدى موجودات الوحدة الاقتصادية لخلق قيمة أكبر فأكبر ومعالجة أسرع .
خلق بيئة يتم فيها تقاسم المعرفة لا إضاعتها ، بيئة لا يتم فيها إطالة العمل ، ولا تكرار المهمات ، ولا مرور الاتجاهات والتحولات دون ملاحظتها .
امتلاك قدرات للغوص إلى كل مستويات مستخدمي خدماته بالإضافة إلى الموضوعية في أي عمل بحيث يستطيع خلق فرص جديدة تضيف قيمة إلى عمل زبونه أو الموظف لديه .
الاتصال بكل وضوح وموضوعية .
النظرة الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية .
وهي تتعلق بمدى إمكانية نظام المحاسبة الإدارية في إعداد وتجهيز البيانات والمعلومات يمكن أن تستفاد منها الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يؤدي إلى اتخاذ قرارات تكون مناسبة لكافة التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في مجالات السلعة أو السلع التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية وخاصة فيما يتعلق بحجم المنتجات أو المبيعات وتحديد السعر المستهدف تحقيقه في ظل المنافسة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى وبالتالي إمكانيتها في المحافظة على المستهلك في ضوء المؤثرات والتأثيرات العديدة التي تحصل في السوق ، وبما يعني أن على المحاسبة الإدارية أن تعمل على إعداد خطط طويلة الأجل يمكن أن تحتوي خطط قصيرة الأجل ذات مرونة كافية وقابلة للتنفيذ في ضوء أية مستجدات أو تأثيرات في مجال عمل الوحدة الاقتصادية المعنية .
وعليه ، يجب أن تنصب عناصر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ـ بالتركيز ـ على التكاليف التي تحدث للحفاظ على الميزات التنافسية لمحفظة منتجات الوحدة الاقتصادية (في حالة تعاملها مع عدد من المنتجات وليس منتج واحد) ، وكذلك تعتمد على الإبتكارات التي تركز على استخدامات التكلفة وفقاً لإستراتيجيات المنتج والسوق ،بهدف مقابلة التحديات العالمية ، وإن هذا الاهتمام سوف يتيح للمحاسبة الإدارية أن تركز على قيمة المستهلك الناتجة عن ارتباطها بالمتنافسين ، بغية إرضائه وتحقيق رغباته ، كما تسهم في رقابة الأداء في الأسواق باستخدام المتغيرات الإستراتيجية عند إعداد الخطط الإستراتيجية عند إعداد الخطط الإستراتيجية طويلة الأجل ، حيث يتحدد مفهوم

المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها : عملية توفير وتحليل المعلومات في أسواق منتجات الوحدات الاقتصادية ، خاصة المتعلقة بتكاليف منتجات المتنافسين وهياكل التكلفة ومتابعة تنفيذ إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وإستراتيجيات منافسيهم على مدار عدة فترات زمنية متتالية .[١٧]

ثالثاً: الدور المتوقع للمحاسبين الإداريين خلال القرن الحادي والعشرين .

في ظل التغيرات والتطورات الكبيرة والعديدة التي يتوقع أن تحصل في مجالي تكنولوجيا المعلومات وبيئة الأعمال الحديثة (التجارية والصناعية) في القرن الحادي والعشرين ، ونظراً لازدياد حاجة الوحدات الاقتصادية من البيانات والمعلومات التي يقع على عاتق نظام المحاسبة الإدارية ضرورة توفيرها باعتباره النظام الشامل على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فإن هناك عبئاً كبيراً سوف يُلقى على عاتق المحاسبين الإداريين يتطلب منهم الاهتمام بالآتي: ـ

تطوير المهارات المحاسبية .

حيث يتطلب من المحاسب الإداري ضرورة تطوير مهاراته المحاسبية التي تشتمل على كافة فروع المعرفة المحاسبية والعمل على دراسة كافة المستجدات في كل منها ، إضافة إلى ضرورة توافر الكفاءة اللازمة لدراسة وفهم العلاقات المتشابكة مع فروع العلوم الأخرى التي لها علاقة بالتأثير في بيئة الأعمال الحديثة ، وبما يمكّن المحاسب الإداري من إجراء عمليات التحليل للبيانات المختلفة التي يمكن أن يقوم بتشغيلها وتجهيزها إلى المستخدمين المتوقعين سواء من داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها ، إضافة إلى ضرورة تطوير قدراته في إمكانية عرض محتويات التقارير والقوائم المالية بالسرعة الممكنة ووفق الشكل الذي يمكن أن يؤثر في زيادة الفائدة لدى المستخدمين .

تطوير المهارات الإدارية .

نظراً للحاجة الكبيرة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية إلى ما يمكن أن يقدمه المحاسب الداري من بيانات ومعلومات تساعدها في اتخاذ القرارات المختلفة والمتعددة بالسرعة والدقة اللازمة في ضوء التغيرات والتطورات العديدة

---

١٧ ـ باسيلي ، مصدر سابق ،ص ١٢٦

كذلك ، أنظر : Richard C.Chin & Chin H. Chung , Cause- Effect Analysis for Target Costing , Management Accounting , Winter , ٢٠٠٢ . PP ١-٧

المتوقع استمرارية حدوثها خلال القرن الحادي والعشرين ، فإن المحاسب الإداري سوف يمثل جزءاً رئيسياً ومهماً ـ بصورة أكبر ـ ضمن الفريق الإداري في الوحدة الاقتصادية بصفته المسئول الأول عن المعلومات فيها ، وبما يعني أن :

على المحاسب الإداري أن يكون جزءاً من الإدارة الأساسية يمكن أن يضيف قيمة إلى العمل الإداري وليس بقائه مجرد مجهز للمعلومات ، وأن يقيَم ـ بحاذقة ـ عوامل اتخاذ القرار ويشجَع ويعمل على تقدم مدخلات المعرفة من خلال التفكير الإبداعي وبما يؤدي إلى أن يكون البديل الذي يقدمه هو أفضل ما يمكن أن يؤدَى نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية ، وأن يتتبَع ويفحص المؤشرات والأغراض ليتبيَن شكل الأشياء في المستقبل والتغيرات المؤسسية والتشريعية والمفاهيمية في أُطر العمل لينصح بالإجراءات الفاعلة إزاءها. [١٨]

تطوير المهارات زى مجالات المعرفة في الحاسبات الإلكترونية وأغراضها .
بما أن التوجه المتوقع أن تكون عليه مختلف الأعمال (في بيئة الأعمال الحديثة) خلال القرن الحادي والعشرين هو نحو " الإلكترونية " فإن الأمر يتطلب من المحاسب الإداري : ـ

تطوير مهاراته في استخدامات الحاسبات الإلكترونية والتواصل المستمر في معرفة آخر التطورات التي تحدث في هذا المجال سواء من حيث إمكانيات الاستخدام أو البرمجيات أو وسائل الاتصال ، إضافة إلى متابعة التحديث المستمرة للمعرفة في المجالات المرتبطة باستخدامات الحاسبات الإلكترونية وخاصة ما يتعلق بمستجدات التعامل مع الإنترنيت والمواقع التي يمكن أن تُفتح فيها خاصة تلك التي لها علاقة ببيئة العمال الحديثة ومجالات التعامل مع الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها .

---

١٨ - Basu , p ٢٨

التحول التدريجي نحو الانتشار عبر الشبكات المحوسبة (O N – L I N E) ، والعمل على إدخال معايير مشفرة للممارسات الإستراتيجية (للتكاليف والمحاسبة الإدارية والتدقيق والخدمات الاستشارية)ـ وهو ما بدأ العمل به فعلاً من قبل جمعية المحاسبين الإداريين والقانونيين في كندا- . [١٩]
العمل نحو التوسع في استخدام الحاسبات الإلكترونية في الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب الإداري ، خاصة بما يتعلق بإمكانية برمجة القرارات .

العمل على زيادة القدرة التنبؤية .
وذلك من خلال إمكانية دراسة " إدارة التوقعات بخصوص المهنة في السوق العملي " [٢٠]، إضافة إلى زيادة القدرات الذاتية فيما يتعلق بالقدرة على ربط تحليلات البيانات والمعلومات وإمكانية الاستفادة منها في دراسة المستقبل والتنبؤ بالأحداث اللاحقة المتوقع حدوثها وبما يمكن أن يؤدي إلى تحقيق فائدة أكبر من المعلومات التي يقدمها إلى مجموعة المستخدمين للقوائم المالية.
الاستنتاجات والمقترحات .
يمثل نظام المحاسبة الإدارية امتزاجاً عملياً بين نظامي المعلومات الرئيسيين في الوحدة الاقتصادية وهما ك نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات الإدارية متمثلاً بما يطلق عليه أيضا " النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية " ، وبذلك فهو يمثل النظام الرسمي والرئيسي والشامل للمعلومات في الحدة الاقتصادية التي يعمل فيها .
لقد تطورت المحاسبة الإدارية تطوراً تدريجياً خلال فترات الزمن المتعاقبة خلال القرن العشرين وذلك اعتماداً على احتياجات الجهات (الداخلية والخارجية) التي يمكن أن تستفاد منها في اتخاذ القرارات المتعددة .
إن التوجه الكبير نحو استخدام التكنولوجيا في العديد من مجالات الحياة وبصورة خاصة في الوحدات الاقتصادية سوف يؤدي إلى تزايد احتياجات الجهات التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية (الداخلية والخارجية) من البيانات والمعلومات والتي يجب على المحاسبة الإدارية توفيرها بالدقة والسرعة المناسبتين في سبيل تحقيق فائدة أكبر عند استخدامها .

---

١٩ Obt
٢٠ Obt

هناك العديد من التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في مجال بيئة الأعمال خلال القرن الحادي والعشرين خاصة ما يتعلق بالتوجه نحو " الصناعة الإلكترونية " و" التجارة الإلكترونية " وبما يؤدي إلى زيادة الحاجة إلى البيانات والمعلومات التي يجب أن يوفرها نظام المحاسبة الإدارية .

إن التغيرات العديدة والمستمرة التي يمكن أن تحدث خلال القرن الحادي والعشرين في بيئة الأعمال سوف تتطلب فكراً إدارياً متطوراً قادراً على استيعابها واحتوائها من خلال اتخاذ القرارات المتعلقة بها ، وبما يتطلب معه ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري والسعي الدائم والمستمر في تدريبه وتزويده بمستجدات المعرفة في مجال عمله والقرارات التي يمكن أن يساهم في اتخاذها أو تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لتسهيل اتخاذها من قبل الجهات المتعددة الأخرى.

إن النظرة الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية يمكن أن تقوم على ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار الاهتمام بعناصر التكاليف وصولاً إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في الميزة التنافسية وكذلك التركيز على قيمة المستهلك .

نظراً لازدياد حاجة الوحدات الاقتصادية من البيانات والمعلومات التي يقع على عاتق نظام المحاسبة الإدارية ضرورة توفيرها باعتباره النظام الشامل على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فإن هناك عبئاً كبيراً سوف يُلقى على عاتق المحاسبين الإداريين يتطلب منهم الاهتمام بتطوير مهاراتهم المحاسبية والإدارية ومجالات المعرفة في الحاسبات الإلكترونية وأغراضها

الفصل الثالث

الوصف التحليلي لأهمية النظام المحاسبي المعلوماتي لتكاليف الجودة الشاملة

نتيجة للمنافسة الشديدة بين المنشآت في عصر العولمة، ازداد الاهتمام والتركيز على مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج، الأمر الذي تطلب توفير معلومات عن تلك التكاليف وأبرز الحاجة إلى توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقرير تكاليف الجودة، لذا هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها بتضمينها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وأخذها بنظر الاعتبار عند تصميم تلك النظم. وقد تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي من اجل الإجابة على أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ضرورة توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقرير تكاليف الجودة وجعله ضمن مجموعة مخرجاتها من التقارير المالية، وأن يتم تصميمه على أساس الأنشطة المرتبطة بالجودة، حيث يساعد هذا التقرير على تحسين استمرارية الإدارة في الرقابة وبيان ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في حالة وجودها، مما يجلب انتباه الإدارة لها والعمل على تخفيضها عن طريق تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها من أجل تحسين جودة المنتجات والحصول على رضا المستهلك، وبالتالي زيادة المبيعات والقدرة على المنافسة.

احتلت الجودة في الآونة الأخيرة الأسبقية الأولى في سلم اهتمامات القيادات الإدارية، وأصبحت من أهم القضايا في أي منشأة تسعى لرفع مستوى أدائها وتحقيق النجاح. وتشكل تكاليف الجودة Cost of Quality(COQ) في الوقت الحاضر نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج في العديد من المنشآت، الأمر الذي يستدعي توفير معلومات عن هذه التكاليف.

لذا جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على أهمية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها من خلال قيام نظم المعلومات المحاسبية بإعداد تقرير تكاليف الجودة وجعل هذا التقرير أحد مخرجاتها الهامة.

واعتمد الأسلوب الوصفي التحليلي للإجابة على تساؤلات الدراسة. ولتحقيق الأهداف المرجوة تم استعراض النقاط الأساسية الآتية: الدراسات السابقة ذات الصلة، ومفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة، وتكاليف الجودة، وأهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة، وقياس تكاليف الجودة والتقرير عنها، والخلاصة والمقترحات. هذا إضافة إلى جزء تناول منهجية الدراسة.

مشكلة الدراسة.

حاولت الدراسة عرض مشكلة البحث بمجموعة من التساؤلات وعلى النحو الآتي:

ما مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة؟

ما المقصود بتكاليف الجودة وما هي مجاميعها؟

لماذا ُتقاس تكاليف الجودة؟

ما أهمية تقرير نظام المعلومات المحاسبي عن تكاليف الجودة (إعداد تقرير تكاليف الجودة) للإدارة؟

كيف يتم احتساب تكاليف الجودة والتقرير عنها؟

أهمية الدراسة وأهدافها.

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتطرق لأحد المواضيع التي تعكس الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة والتي جاءت نتيجة التطورات التقنية في مجال المعرفة المعلوماتية والتغيرات التكنولوجية والإنتاجية، فقد ازداد اهتمام وتركيز رجال الإدارة على مفهوم إدارة الجودة الشاملة في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، وتم تحديد مجموعة من المعايير الدولية لإدارة الجودة وباتت هناك مكافآت وجوائز رفيعة المستوى تمنح للشركات ذات الجودة المرتفعة. فضلا ًعن كون تكاليف الجودة أصبحت تشكل حصة كبيرة نسبيًا من تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يستدعي توفير معلومات عن هذه التكاليف من خلال إعداد تقرير تكاليف الجودة والعمل على جعله أحد مخرجات نظم المعلومات المحاسبية الهامة.

وقد جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على أهمية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها بتضمينها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وأخذها بنظر الاعتبار عند تصميم تلك النظم، إضافة إلى بيان أهمية ذلك التقرير للإدارة.

فرضية الدراسة.

تستند الدراسة إلى فرضية مفادها:

"أن عدم تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة لا يُمكَن الإدارة من تحديد الجودة وتخفيض تكاليفها (تكاليف الجودة)، مما ينعكس سلبيًا على قدرتها في تحسين الجودة من أجل منع انخفاض الإيرادات أو زيادتها".

أسلوب البحث وخطته

اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الكتب والدوريات ذات الصلة بموضوعها، وقد تضمنت النقاط الأساسية الآتية:

الدراسات السابقة

مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة

تكاليف الجودة

أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة

قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها

الخلاصة والمقترحات

أولاً : الدراسات السابقة

تم إجراء العديد من الدراسات حول تكاليف الجودة (تكاليف السيطرة النوعية)، منها:

دراسة (الركابي وسلوم، ٢٠٠٦)) التي هدفت إلى تحديد أسلوب محاسبي سليم لقياس كلف النوعية وتحليلها، وكذلك تحديد مسببات الفشل الداخلي والخارجي وتحليلها والعمل على إزالتها وبالتالي تحسين نوعية المنتجات.

وخلصت الدراسة إلى إن المدخل التقليدي للمستوى الأمثل لكلف النوعية يؤمن بوجود المعيب ويفترض أن أدنى مستوى لكلف النوعية الكلية يكون عند مستوى اقل من ١٠٠%، في حين لا يؤمن المدخل المعاصر بوجود معيب في الإنتاج ويفترض أن أدنى مستوى لتكاليف النوعية يكون عند مستوى ٪١٠٠ وهذا المدخل ينسجم مع إدارة الجودة الشاملة.

دراسة (حمودي والنعيمي، ٢٠٠٧) التي تناولت كيفية إعداد موازنة كلف الجودة بالاعتماد على المؤشرات العلمية، ومن ثم مقارنتها بتكاليف الجودة الفعلية لتحديد الانحرافات من اجل تحديد أسبابها ومعالجتها لأغراض تنفيذ معايير الجودة العالمية.
وأكدت نتائج الدراسة على ضرورة اعتماد سياسة واضحة في وضع تقديرات لموازنة كلف الجودة بالاعتماد على المؤشرات العلمية المدروسة، واختيار التركيبة والسياسة المثلى لعناصر كلف الجودة من خلال توضيح العلاقات التبادلية بين عناصرها ومحاولة تخفيض هذه الكلف.
دراسة (عبيد وحليحل، ٢٠٠٧) التي تطرفت إلى بيان أهمية واثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، وأظهرت نتائج الدراسة إن تحديد كلف النوعية على أساس الأنشطة يحقق العديد من المزايا ويسهم في تحقيق التمايز للوحدة الاقتصادية، وانه ليس لدى الوحدة الاقتصادية عينة البحث المعرفة والاطلاع الكافي على مفهوم كلف النوعية والعناصر المكونة لها.
دراسة (Yang, ٢٠٠٨) التي تطرقت إلى الحاجة لتعديل التصنيف التقليدي لفئات تكاليف الجودة والمتمثلة بتكاليف المنع والتقييم والفشل والتكاليف الخفية، وذلك من خلال تعريف وإضافة فئتين أو صنفين جديدين لهذه التكاليف هما:
التكاليف الناتجة الإضافية والتكاليف الخفية المقدرة. ووضحت الدراسة كذلك احتساب عدة أنواع من التكلفة الإجمالية باستخدام صيغ مختلفة لحساب مصفوفة تكاليف الجودة، بما في ذلك تحديد مسؤولية الأقسام ذات العلاقة عن هذه التكاليف.
دراسة (Omurgonulsen, ٢٠٠٩) التي هدفت إلى قياس تكاليف الجودة في شركات الصناعات الغذائية التركية، حيث تم تحليل العلاقة بين كلف المطابقة وكلف عدم المطابقة في عينة من هذه الشركات.
وأسفرت نتائج الدراسة عن إن زيادة كلف المطابقة بنسبة ١% يؤدي إلى تخفيض كلف عدم المطابقة بنسبة ٠.٨٣% أي وجود علاقة تبادلية بين الاثنين، وان العلاقة العكسية بين هذين النوعين من الكلف يمكن نسبتها إلى تكاليف الفشل الخارجي.

دراسة (Kendirli & Tuna, ٢٠٠٩) التي استعرضت مفهوم تكاليف الجودة والطرق المختلفة لقياسها ونقاط الضعف في هذه الطرق، وقد تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذا المجال للتغلب على نقاط الضعف المذكورة أو للتخفيف منها قدر المستطاع. كما كشفت الدراسة عن أهمية معلومات تكاليف الجودة في عملية صنع القرارات ذات العلاقة بالجودة.
دراسة (السيد، ٢٠١٠) التي سعت إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في الرقابة على كلف الجودة والالتزام بمؤشراتها المالية والتشغيلية.
وتوصلت الدراسة إلى إن التدقيق التشغيلي هو الذي يعول عليه في الرقابة على تكاليف الجودة والالتزام بمؤشراتها المالية والتشغيلية لكونه يتصف بالدقة والاهتمام بأداء العمليات التشغيلية، وان هناك قصورا في التدقيق التقليدي في الرقابة على هذه الكلف والالتزام بمؤشراتها المالية والتشغيلية حيث يتحدد نطاق عمله بالمتابعة للدفاتر والسجلات المحاسبية فقط.
-دراسة (Jafar, Mohammad, Fariba & Mehrdad, ٢٠١٠) التي تناولت اثر نظام تكاليف الجودة في مساعدة المنظمة على تحديد تكاليف التصميم والمنع، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي، وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة من خلال التطبيق على إحدى الشركات الصناعية في إيران.
وأظهرت نتيجة الدراسة إن التنفيذ الأمثل للجودة الشاملة يتأثر بشكل ايجابي بمستوى تحديد نظام تكاليف الجودة في المنظمة.

ثانياً : مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة

قدمت العديد من التعاريف لمفهوم الجودة فقد عرفها Juran بأنها:
مدى ملائمة المنتج للاستعمال، كما عرفها Crosby بأنها: مطابقة المنتج للمواصفات الموضوعة، أما Cohen & Brand فوصفاها بأنها:
الوفاء بمتطلبات المستفيد بل وتجاوزها (الفضل، نور والراوي، ٢٠٠٧، ص ١٧). كما عرف Malcom الجودة بأنها المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في مقدرة السلعة أو الخدمة على تلبية حاجات معينة من وجهة نظر الزبائن (Malcom, ١٩٩٠).
ومما تقدم يمكن القول بأن الجودة هي قيام المنظمة بإرضاء المستهلك وتحقيق رغبته وتوقعاته وبأقل التكاليف.

وتشتمل الجودة على جانبين أساسيين هما جودة التصميم Quality of Design وجودة المطابقة Conformance Quality، وتقاس جودة التصميم بمدى مقابلة مواصفات السلعة أو الخدمة لاحتياجات ورغبات المستهلك، أما جودة المطابقة فتعني تصنيع المنتج طبقًا لمواصفات التصميم والمواصفات الهندسية والصناعية (هورنجرن، فوستر، وداتار، ١٩٩٦ ، ص ١٢٢٢).

أما مفهوم إدارة الجودة الشاملة فهناك العديد من وجهات النظر حول تعريفه، وقد تم اختيار التعريف التالي لشموله على أغلبية وجهات النظر، وحسب هذا التعريف يعني مفهوم الجودة الشاملة بأنها خلق وتطوير قاعدة من القيم والمعتقدات التي تجعل كل موظف يعلم أن الجودة في خدمة الزبون هي الهدف الأساس للمنشأة وأن طريق العمل الجماعي هو الأسلوب الأمثل لأحداث التغيير المطلوب في المنشأة (القطحاني، ١٩٩٣).

ويتضح من هذا التعريف بأن هناك ثلاث جوانب رئيسة في إدارة الجودة الشاملة هي الزبون، وفريق العمل الجماعي، والتحسين.

ثالثاً : تكاليف الجودة

(هورنجرن، فوستر، وداتار، ١٩٩٦ ، ص ١٢١٣; Heitger, Ogan & Matulich, ٢٠٠٦, pp. ٢٦٤ -٢٦٥)

تكاليف الجودة هي التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو هي تلك التكاليف التي تحدث نتيجة حدوث الجودة المنخفضة. ويمكن تقسيم تكاليف الجودة إلى:

تكاليف المنع Prevention Costs: وهي تلك التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات مثل: تكلفة هندسة الجودة، وفحص المواد الواردة، وصيانة وإصلاح الآلات، وهندسة العملية الصناعية، وهندسة التصميم، وتكلفة التدريب للوصول إلى مستوى الجودة المرغوب فيه.

تكاليف التقييم Appraisal Cost: وهي تلك التكاليف التي تحدث لاكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتج غير المطابقة للمواصفات مثل:

تكاليف فحص المواد المستلمة، واختبار المنتج خلال عملية التصنيع، وفحص المنتج النهائي.

تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs: وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات "قبل" شحنه للعميل مثل: تكلفة إعادة التصنيع للمنتجات غير المطابقة للمواصفات قبل شحنها للزبون، وتكلفة إعادة الفحص، وهامش المساهمة الضائع* بسبب جودة الإنتاج المنخفضة.

تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs: وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات "بعد" شحنه للعميل مثل: تكاليف المردودات والإصلاح والمسموحات التي تمنحها المنشأة للزبائن لتشجيعها على قبول تلك المنتجات، وهامش المساهمة الضائع من انخفاض المبيعات وحصة السوق والسعر.

و من الجدير بالذكر تتزايد تكاليف المنع والتقييم كلما تزايدت الجودة بينما تتناقص تكاليف الفشل الداخلي والخارجي كلما تزايدت الجودة.

رابعاً : أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة

تتطلب المنافسة الشديدة بين المنشآت في عصر العولمة من الإدارات البحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة منشآتهم بكفاءة ة عالية. ولتحقيق ذلك ينبغي توفير معلومات جديدة لهذه الإدارة قد تكون مختلفة عن المعلومات المطلوبة سابقًا.

ومن العوامل التي أدت إلى أهمية تغيير نوعية المعلومات المطلوبة (ظاهر، ٢٠٠٢ ، ص ص ١١-١٥):

التغير في أذواق العملاء إلى الأفضل.

انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض.

التغير في التقنية، حيث أصبح العالم نتيجة العولمة بمثابة قرية صغيرة الأمر الذي أدى إلى سهولة تسويق المنتجات وزيادة حدة المنافسة.

التغيرات السريعة في الأسواق العالمية.

الضغط المتزايد من قبل أصحاب المنشأة على إدارتها للحصول على عوائد مجزية.

---

* عادة لا تقوم المنشآت بتضمين هوامش المساهمة الضائعة في تقرير تكاليف الجودة لصعوبة تقديرها إذ إنها تمثل تكلفة الفرصة البديلة بسبب انخفاض الجودة.

التركيز على الجودة والنوعية.
التركيز على الأنشطة.
ونتيجة للعوامل السابقة، برزت الحاجة إلى ضرورة توفير أنظمة المعلومات المحاسبية لمعلومات لم تكن تهتم بتوفيرها سابقًا، وضرورة أن يلائم تصميم تلك النظم احتياجات المنشأة وعملياتها المتطورة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من أجل النجاح والبقاء وزيادة القدرة التنافسية. كما أدت العوامل المذكورة إلى تركيز المنشآت على الجودة استجابة إلى أذواق الزبائن المتطورة والمتغيرة بشكل مستمر.
لذا فإن توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة بات أمرًا ملحاً، فقد أصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج حسب تقدير العديد من الخبراء، إذ بينت إحدى الدراسات على سبيل المثال أن تكاليف الجودة تتراوح غالبًا في الشركات الأمريكية من ١٠% إلى ٢٠ % من المبيعات (Polimeni & Others, ٢٠٠٨, p. ٤٤٣).
وعليه نجد أن العديد من الشركات الصناعية قامت بإنشاء قسم لمراقبة الجودة كمحاولة لتخفيض المنتجات المعابة، فبرامج تحسين الجودة يمكن أن تؤدي إلى وفورات هامة وإيرادات مرتفعة، فشركة Motorola لصناعة أجهزة الاتصالات والالكترونيات قدرت أنها ستوفر ٢.٢ بليون دولار سنويًا نتيجة لبرامج الجودة، وقيمة هذا الوفر يمثل ١٦.٥ % من الإيرادات السنوية وقدرها ١٣.٣ بليون دولار في عام ١٩٩٢، مع الأخذ في الاعتبار أن هذه الشركة حققت دخلاً للتشغيل قدره ٥٧٦ مليون دولار في العام المذكور ومن ثم فإنه بدون الوفورات من برامج الجودة فإن هذه الشركة كانت ستحقق خسائر أكثر من ١.٥ بليون دولار (هورنجرن، فوستر، وداتار، ١٩٩٦، ص ١٢٢٢).
ومن هنا نجد أنه من الأهمية بمكان تقديم المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة من خلال إعداد التقارير الخاصة بتلك التكاليف. فالمعلومات الخاصة بتكاليف الجودة يمكن أن تكون أداة مفيدة للإدارة، حيث أن الاستخدام الجيد لهذه المعلومات يمكن أن يحسن استمرارية الإدارة في الرقابة ويقود إلى معرفة التطبيقات الإستراتيجية للتكلفة بشكل أفضل (Carr, &Tyson, ١٩٩٢)، كما أن تقرير تكاليف الجودة يبين ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في حالة وجودها، الأمر الذي يجلب انتباه المنشأة إلى ضرورة تخفيض تلك التكاليف من

أجل تخفيض تكاليف الجودة وذلك بتحديدها وتشخيصها لمشاكل الجودة. ويمكن للمنشأة أن تستخدم هذه التقارير أيضًا في فحص التداخلات بين مجموعات التكاليف الأربع المتعلقة بالجودة والسابق ذكرها، إضافة إلى أن دراسة تقرير تكاليف الجودة توفر رؤية أعمق للإدارة خاصة عندما تتم مقارنة اتجاهات هذه التكاليف مع الوقت. وفي برامج الجودة الناجحة نجد أن تكاليف الجودة يجب أن تنخفض مع الوقت.

أن أهمية إعداد وتوفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير الجودة تنبع من الأثر الكبير لهذه التكاليف على الإيرادات ومن ثم على هامش المساهمة، فلو فرضنا أن المنافسين حسنوا جودة منتجاتهم فإن المنشأة التي لم تعير تحسين الجودة اهتماماً من الممكن أن تعاني من انخفاض حصتها السوقية وإيراداتها، ومن هنا نجد أن منافع الجودة تتمثل في منع انخفاض الإيرادات أو في تحقيق إيرادات مرتفعة.

إضافة إلى أن تحسين الجودة له أيضًا آثار غير مالية، فاهتمام المنشأة بتحسين الجودة يكسبها خبرة حول المنتج وعملية تصنيعه وهذه الخبرة قد تؤدي إلى تقليل التكاليف مستقبلاً، كما أن المنتجات ذات الجودة المرتفعة تحسن من سمعة المنشأة مما قد يؤدي إلى زيادة إيراداتها المستقبلية.

ومن كل ما تقدم نخلص إلى أن إدخال تقارير تكاليف الجودة ضمن التقارير المالية التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية أمراً في غاية الأهمية.

خامسا ً: قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها.

يعتبر أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC من أحدث وأفضل الأساليب التي تستخدم في القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة، إذ يتم فيه الاستعانة بمسببات أو موجهات التكلفة Cost Drivers لكل نشاط على حده، ومن ثم يتم تحميل الإنتاج بتكاليف الأنشطة وفقًا لمسببات التكلفة، لذلك سيتم اعتماد هذا الأسلوب في تحديد التكاليف للأنشطة التي تمثلها سلسلة القيمة Value Chain والمرتبطة بالجودة.

وتعد سلسلة القيمة مصدر مستديم من المعلومات عن تكاليف الأنشطة، وتشمل هذه السلسلة الوظائف الإدارية أو الأنشطة الرئيسية وهي:

البحث والتطوير.- تصميم المنتج. - الإنتاج. - التسويق. - التوزيع. - خدمة ما بعد البيع.

وبالإمكان صياغة المعادلة التالية لقياس تكلفة الجودة (حجاج وباسيلي، ٢٠٠١، ص٨٣): التكاليف الكلية للجودة = تكلفة المنع + تكلفة التقييم + تكلفة الفشل.

كما يمكن احتساب تكاليف الفشل من المعادلة الآتية:
إجمالي تكاليف الفشل = تكاليف الفشل الداخلي + تكاليف الفشل الخارجي + هامش المساهمة المفقود.
ويفضل تصميم وإعداد تقرير تكاليف الجودة على أساس الأنشطة المرتبطة بها، حيث سيكون التقرير المعد على هذا الأساس أداة قوية بيد الإدارة، إذ يسهل عملية إدارة أنشطة تحسين الجودة ويُمكّن المسئولين عنها من التركيز على المجالات والمشاكل الأكثر أهمية، إضافة إلى توفيره المعلومات اللازمة لتقييم كل نوع من أنواع الفشل نسبة إلى الأنواع الأخرى. كما تجدر الإشارة إلى سهولة تطبيق هذا الأسلوب في إعداد تقرير تكاليف الجودة وملائمتة لأغلب المنشآت (Youde, ١٩٩٢).
ووفقًا لما تقدم سنطرح الحالة العملية التالية لبيان كيفية احتساب تكاليف الجودة والتقرير عنها:
تقوم الشركة (س) بإنتاج المنتجين أ وب، والآتي المعلومات المتعلقة بهذين المنتجين:

	المنتج أ	المنتج ب
وحدات منتجة ومباعة	٢٠٠٠٠ وحدة	١٠٠٠٠ وحدة
سعر البيع	٤٠٠٠ دينار	٣٠٠٠ دينار
تكاليف متغيرة للوحدة	٢٤٠٠ دينار	١٦٠٠ دينار
عدد ساعات التصميم الهندسي	١٢٠٠٠ ساعة	٢٠٠٠ ساعة
ساعات الفحص والاختبار	٢ ساعة	١/٢ ساعة
نسبة الوحدات المعاد تشغيلها	٥%	١٠%
تكاليف إعادة التشغيل لكل وحدة	١٠٠٠ دينار	٨٠٠ دينار
نسبة الوحدات التي تم إصلاحها	٤%	٨%
تكاليف التصليح للوحدة	١٢٠٠ دينار	٩٠٠ دينار
المبيعات المفقودة المقدرة نتيجة الجودة الرديئة	-	٦٠٠ وحدة

ويبلغ معدل أجر العامل عن نشاط التصميم ١٥٠ دينار لكل ساعة، ومعدل أجر العامل عن الفحص والاختبار ٨٠ دينار لكل ساعة.
ولتحديد تكاليف الجودة لكل من المنتجين أ وب، وحسب المجاميع الأربعة لتكاليف الجودة نتبع ما يلي:
تحديد كافة الأنشطة المرتبطة بالجودة ومجمعات تكلفة النشاط، وتتمثل هذه الأنشطة بنشاط هندسة التصميم ونشاط الفحص، ونشاط إعادة التشغيل، ونشاط دعم العميل، ونشاط الأجزاء المرتجعة والمستبدلة، ونشاط الصيانة والإصلاح.
تحديد كمية أساس تخصيص التكلفة أو مسبب التكلفة للأنشطة المرتبطة بالجودة. حيث تم اعتماد ساعات التصميم كأساس لتحميل تكاليف نشاط هندسة التصميم، وساعات الفحص كأساس لتحميل تكاليف نشاط الفحص، وعدد الوحدات التي تم إعادة تشغيلها أساساً لتحميل تكاليف إعادة التشغيل، وعدد الوحدات التي تم إصلاحها أساساً لتحميل تكاليف أنشطة دعم العميل والأجزاء المرتجعة والمستبدلة ونشاط الصيانة والإصلاح.
تحديد معدل تكلفة أساس التخصيص لكل نشاط.
احتساب تكاليف كل نشاط من خلال حاصل ضرب كمية أساس التخصيص في المعدل لكل وحدة من أساس التخصيص.
تحديد إجمالي تكاليف الجودة وذلك بجمع تكاليف كل الأنشطة المرتبطة بجودة المنتجين أ وب في كافة مجالات أنشطة سلسلة القيمة.
والتالي تقرير لتكاليف الجودة وقد تم إعداده في جزئين:
الجزء الأول: يشتمل على التكاليف ذات العلاقة بالجودة كافة، عدا المتمثلة بهامش المساهمة الضائع من فقد المبيعات ومن الأسعار المنخفضة للمنتجات المباعة حيث تم عرضها في الجزء الثاني من هذا التقرير، لأن تكاليف الجزء الأخير هي تكاليف فرصة بديلة من الصعب تقديرها لذا لا يتم تسجيلها بشكل عام في نظم المعلومات المحاسبية على الرغم من أنها تمثل عاملاً هامًا للتحفيز نحو إعداد برامج تحسين الجودة.
يتضح من الجزء الأول لهذا التقرير، أن إجمالي تكاليف الجودة للمنتج (أ) هي ٧٠٥٦٠٠٠ دينار منها ٥٠٠٠٠٠٠ دينار لتكاليف المنع والتقييم وهي تشكل نسبة ٦.٢٥ % من قيمة مبيعات هذا المنتج، بينما نجد بالمقابل انخفاضا في

تكاليف الفشل الداخلي والخارجي حيث كانت فقط ٢٠٥٦٠٠٠ دينار أي بنسبة ٢.٥٧ % من قيمة مبيعات هذا المنتج، ونلاحظ أن أثر ذلك انعكس على عدم وجود مبيعات مفقودة بسبب الجودة الرديئة وكما يظهر ذلك في الجزء الثاني من هذا التقرير.

أما فيما يتعلق بالمنتج (ب)، نلاحظ ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي إذ تشكل ١٥٩٢٠٠٠ دينار من إجمالي التكاليف البالغ ٢٢٩٢٠٠٠ دينار أي بنسبة ٥.٣٤ % من مبيعات هذا المنتج وكما هو ظاهر في الجزء الأول من هذا التقرير، بينما نجد أن تكاليف المنع والتقييم كانت تشكل ٢.٣ % من المبيعات، وكذلك في الجزء الثاني من التقرير نرى أن هامش المساهمة الضائع من المبيعات المقدر فقدها من هذا المنتج هو ١٦٨٠٠٠٠ دينار وذلك بسبب انخفاض جودة الإنتاج.

ومما تقدم نخلص إلى أن إجمالي تكاليف الجودة للمنتج (أ) هي ٧٠٥٦٠٠٠ دينار وللمنتج (ب) هي ٢٢٩٢٠٠٠ دينار و١٦٨٠٠٠٠ دينار.

سادساً : الخلاصة والمقترحات.

تعرضت الدراسة إلى موضوع تكاليف الجودة وضرورة التقرير عنها وجعلها أحد المخرجات الهامة لنظم المعلومات المحاسبية.

وتتمثل تكاليف الجودة بأربعة مجاميع هي: تكاليف المنع، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي.

وتبين أهمية الانتباه لتكاليف الجودة والتركيز عليها، إذ أصبحت تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج (تتراوح تكاليف الجودة غالبًا في العديد من الشركات الأمريكية مثلا من ١٠% إلى ٢٠% من المبيعات)، وإن برامج تحسين الجودة تؤدي إلى وفورات هامة وإيرادات مرتفعة، إضافة إلى التأثيرات غير المالية لتحسين سمعة المنشأة.

وأكدت الدراسة على حاجة الإدارة الملحة لتقرير تكاليف الجودة وضرورة قيام نظم المعلومات المحاسبية بتوفيره للمساعدة في تحسين استمرارية الإدارة في الرقابة، وبيان ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في حالة وجودها مما يجلب انتباه الإدارة لها والعمل على تخفيضها عن طريق تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها من أجل تحسين جودة المنتجات والحصول على رضا المستهلك .

فضلاً عن إمكانية استخدام التقرير المذكور في فحص التداخلات بين المجاميع الأربعة لتكاليف الجودة وتوفير رؤية أعمق للإدارة خاصة عندما تتم مقارنة اتجاهات هذه التكاليف مع الوقت. كما اتضح أن أفضل تصميم وإعداد لتقرير تكاليف الجودة هو على أساس الأنشطة المرتبطة بالجودة.

وقد تم عرض حالة عملية حول كيفية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها وبيان أثر هذه التكاليف في الإيرادات وهامش المساهمة. وتبين من الحالة المذكورة أن تكاليف المنع والتقييم للمنتج (أ) شكلت ٦.٢٥ % من المبيعات، بينما شكلت تكاليف الفشل الداخلي والخارجي ٢.٥٧ % فقط من مبيعاته. ونلاحظ عدم وجود مبيعات مفقودة لهذا المنتج ناتجة عن انخفاض الجودة، مما يدل على العلاقة العكسية بين تكاليف المنع والتقييم من ناحية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي من ناحية أخرى. وفيما يخص المنتج (ب)، كانت كلف الفشل الداخلي والخارجي ٥.٣٤ % وتكاليف المنع والتقييم ٢.٣ % من المبيعات، وقدّر هامش المساهمة الضائع نتيجة المبيعات المفقودة من المنتج (ب) بمبلغ ١٦٨٠٠٠٠ دينار أي بنسبة ٥.٦ % من مبيعاته.

الفصل الرابع
الأصول المحاسبية لأسس قيام نظام المراجعة والرقابة

يحتوي هذا الفصل علي مجموعة من الدراسات المتقدمة والمتعمقة في مجال الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة السابق الإشارة إليها ، وهي تناسب طلاب العلم في كليات التجارة وما في حكمهم والباحثين والمهنيين في هذا الحقل .

المراجعة والرقابة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، وأثر شبكات الاتصال العالمية والمحلية علي المراجعة والرقابة ومجالات الاستفادة منها.

استخدام أسلوب العينات الإحصائية في مجال اختيار العينات في المراجعة .

أثر النظام العالمي الجديد [العولمة] ، واتفاقية الجات علي المراجعة .

المبحث الأول
أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي المحاسبة والمراجعة

عموميات

يختص هذا المبحث بدراسة أثر استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات علي عناصر النظام المحاسبي وعلي الإجراءات المحاسبية ، وكذلك علي المراجعة .

أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي عناصر النظام المحاسبي .

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة تغييراً في معظم عناصر النظام المحاسبي علي النحو التالي :-

المستندات والدورة المستندية : أخذت المستندات شكل بطاقات ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال ما بها من بيانات إلي الكمبيوتر كما حدث تغيراً في مسار الدورات المستندية حيث يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ في أن واحد أو في دفاتر الأستاذ قبل دفاتر اليومية وهذا يعني اختصار في الدورة المستندية .

الدفاتر والسجلات : من ناحية تصميم الدفاتر والسجلات لقد تم الاستغناء عن معظم الدفاتر والسجلات وأصبحت داخل الكمبيوتر في شكل ملفات ، كما

تغيرت وسائل حفظ البيانات والمعلومات فقد تطلب الأمر استخدام الحاسبات الإلكترونية أن تكون صفحات هذه الدفاتر والسجلات في شكل ملفات داخل الكمبيوتر بحيث تحتوي علي أعمدة أو خانات متتالية لإثبات القيم المدينة والدائنة والرصيد بدلاً من أن تأخذ شكل حرف [T] كما هو الوضع في النظام اليدوي .

القوائم والتقارير : بخصوص القوائم المالية والتقارير نجد أن معظم المستويات الإدارية تعتبر مخرجات الحاسبات الإلكترونية بمثابة قوائم وتقارير يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية كما تعترف بها بعض الجهات الخارجية مثل البنوك كأساس للمحاسبة والمناقشة ، ومن ناحية أخري فقد أثر استخدام تلك الوسائل علي دورية التقارير إذ أصبحت تعد علي فترات متقاربة وهذا ساعد الإدارة في حل المشاكل الإدارية بسرعة وفي الوقت المناسب .

دليل الحسابات : تأثر دليل الحسابات باستخدام الوسائل الإليكترونية إذ يحتوي علي كود لكافة الحسابات حيث تستخدم طريقة الرموز بدلاً من الأسماء الإنشائية الوصفية .

أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي الإجراءات المحاسبية .

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال التنظيم المحاسبي تأثيراً كبيراً علي طبيعة العمليات المحاسبية ، من هذه الآثار ما يلي :-

أولاً : يقتصر دور المحاسب علي ما يلي :-

تجميع المستندات التي تتضمن البيانات .

إعداد البيانات بطريقة ملائمة للإدخال في الكمبيوتر .

الاستعانة بخبرة مشغلي البيانات في كتابة برامج الكمبيوتر .

تفسير المعلومات الخارجة من الكمبيوتر ليسهل في ضوئها اتخاذ القرارات المختلفة.

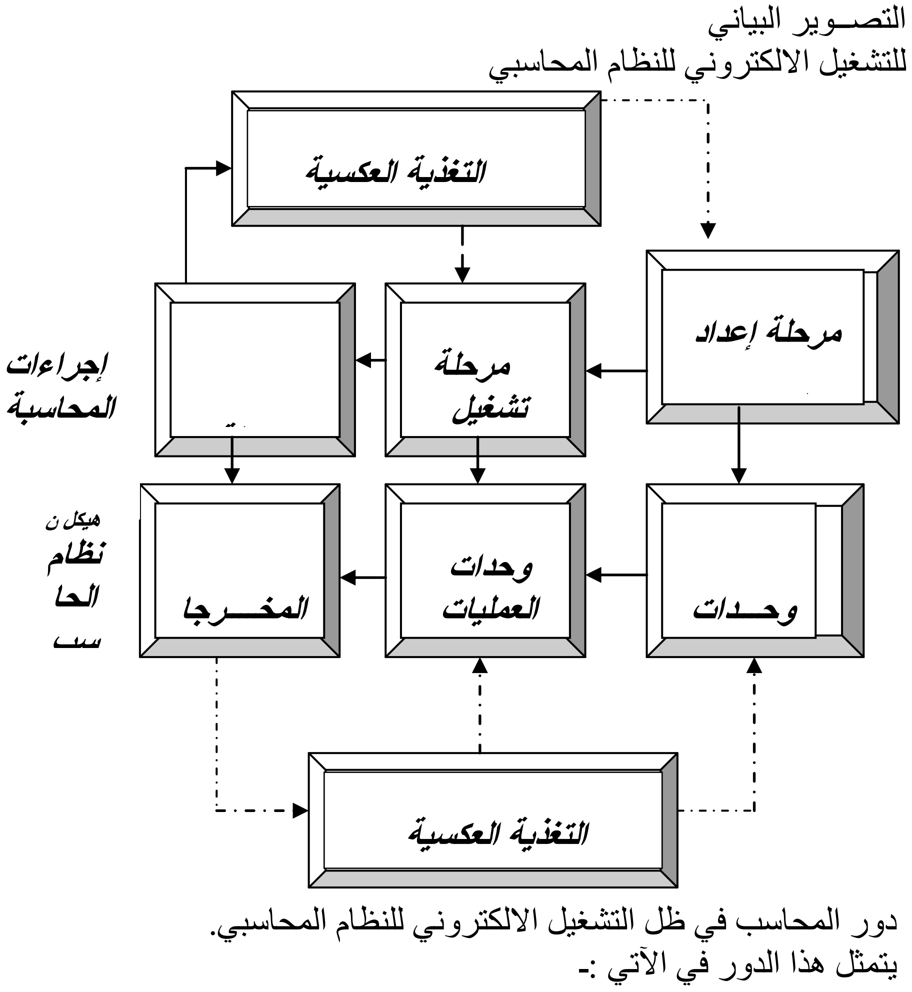
ثانياً : يقتصر دور الكمبيوتر وملحقاته علي ما يلي : -

تسجيل البيانات من وسائل إدخالها إلي الكمبيوتر في ملفات معينة لحين تشغيلها طبقاً للبرنامج .

تبويب وتصنيف وتحليل البيانات حسب التعليمات والأوامر الواردة في البرنامج ، ويقوم بهذه العملية الكمبيوتر ذاته بواسطة وحداته المختلفة.

ثالثاً : مركزية حفظ المستندات بعد الإدخال بدلاً من أنها كانت مبعثرة في كل قسم من أقسام المنشأة .
رابعاً : يتم التسجيل في دفاتر اليومية والترحيل إلي الحسابات بدفتر الأستاذ بعملية واحدة ، وهذا يوفر الوقت ويقلل من فرصة الخطأ فضلاً عن أنه يؤدي إلي اختصار بعض المراحل في دورة العمليات المحاسبية .
خامساً : اتساع نطاق تحليل البيانات ، فبعد أن كان التحليل يتم علي نطاق ضيق وباستخدام الأساليب التقليدية ، يمكن بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية، أن يتم التحليل علي نطاق واسع وبطريقة علمية وباستخدام أساليب بحوث العمليات .
سادساً : حيث تغيير ملحوظ في أسلوب عرض النتائج والمعلومات حيث أصبحت مخرجات الكمبيوتر تستخدم كتقارير وخصوصاً بعد تطوير وحدة المخرجات وتزويدها بوحدات لإعداد الرسوم البيانية والتحبير .
وفي الصفحة التالية خريطة بيانية توضح كل من دور المحاسب والكمبيوتر في ظل التشغيل الإلكتروني للنظام المحاسبي .

التصــوير البياني
للتشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي



دور المحاسب في ظل التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي.
يتمثل هذا الدور في الآتي :-
تجميع البيانات .
إدخال البيانات .
المشاركة في وضع برنامج الكمبيوتر .
تفسير النتائج الخارجة .
إعادة عرض مخرجات المحاسبة بطريقة تناسب للإدارة .
دور الكمبيوتر في تشغيل النظام المحاسبي :

يتمثل هذا الدور في الآتي :-
استقبال البيانات العلمي
تبويب / تصنيف تحميل البيانات حسب التعليمات الواردة بالبرنامج .
تخزين البيانات وتشغيل البيانات .
أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي مفاهيم وأساليب المحاسبة .
لقد فتح استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة أفاقاً جديدة، وظهور مفاهيم جديدة من أهمها ما يلي :-
مفهوم النماذج .
مفهوم التجارب .
مفهوم البيانات والمعلومات متعددة الأغراض .
مفهوم التشغيل الفوري للبيانات .
مفهوم الشمولية عند دراسة المشكلة .
مفهوم التكامل والتنسيق .
مفهوم تحليل النظم ودراسة سلوكها .
كما كان لاستخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة دوراً هاماً في تطوير أساليبها حيث استخدمت أساليب حديثة نذكر منها ما يلي :-
أسلوب التشغيل الالكتروني في مجال تحليل وحفظ واسترجاع البيانات والمعلومات لأن الأساليب اليدوية لم تصبح مناسبة في حالة حجم الأعمال الكبيرة .
الأساليب الرياضية والإحصائية والهندسية في مجال تحليل البيانات وهذا لم يكن ممكنا بدون استخدام الحاسب الالكتروني .
أساليب نظرية النظم في مجال تصميم النظم المحاسبية ودراسة سلوكها خلال الزمن وتصميم السياسات المالية والإدارية .
كما اتسع نطاق المحاسبة وتطورات أغراضها لتشمل تقديم البيانات ومعلومات احتمالية عن المشكلة تحت ظروف مختلفة وتحت سياسات بديلة بدرجة الدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب ، وذلك باستخدام أساليب المحاكاة والاحتمالات .
مجالات استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة .
لقد أمكن استخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية في العديد من مجالات المحاسبة من أهمها ما يلي : ـ

أولاً : تنفيذ بعض إجراءات المحاسبة مثل : -
إثبات الأحداث والصفقات المالية في دفاتر اليومية .
الترحيل إلي الحسابات في دفاتر الأستاذ واستخراج موازين المراجعة .
إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية مثل : قائمة المركز المالي، وقائمة الداخل ، وقائمة التدفقات النقدية .
ثانياً : الإثبات في بعض السجلات الإحصائية مثل :
سجل الأصول الثابتة .
سجل العاملين والموظفين .
كشوف الأجور والمرتبات .
سجل الموردين والمصدرين .
سجلات المخازن .
ثالثاً : تخزين وتحليل البيانات لتساعد في اتخاذ القرارات مثل :
التسعير تحت عدة ظروف مختلفة وأثر ذلك علي ربحية الشركة .
إدارة المخازن وتحديد نقطة وكمية الشراء .
تحليل تكلفة العمالة علي الأقسام وعلي العمليات الأخرى .
تحليل انحرافات التكاليف .
تحليل نقطة التعادل في حالة أن الشركة تنتج وتوزع عدة منتجات .
تحميل التكاليف غير المباشرة .
تحديد أقساط الاستهلاك .
تحليل القوائم المالية .
إدارة التدفقات النقدية باستخدام بحوث العمليات .
رابعاً : تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية والتعامل مع شبكات المعلومات المحلية والعالمية ولنا عودة لمناقشتها تفصيلاً .
أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي المراجعة بصفة عامة .
ترتبط المراجعة بالمحاسبة ارتباطا وثيقا ، فأي تغيير في إحداهما سوف يؤثر علي الآخر ، ومن ثم لقد أثر التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي علي أغراض ومنهجية ومعايير وأساليب وإجراءات المراجعة بشكل ملحوظ ، ولقد تناول علماء المحاسبة والمراجعة والمنظمات المهنية المعنية بذلك ، وصدرت العديد من القرارات والتوصيات والمعايير التي تعين المراجعين في هذا الصدد

وسوف نتناول في هذا البند ، أهم معالم هذا التأثير كمقدمة لبيان الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية والخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي أهداف المراجعة .

لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات عنها في ظل التشغيل اليدوي ، والتي تتمثل في الآتي :-

الاطمئنان علي سلامة ودقة البيانات الداخلة والمعلومات الخارجة .

سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات .

المحافظة علي الموجودات بطريقة سليمة والاطمئنان من كفاءة تشغيلها .

مدي فعلية نظم الضبط الداخلي .

مدي سلامة وفاعلية الخطط وبيان مدي الالتزامات بالسياسات والبرامج لتحقيق أهداف المنشأة .

تقويم الأداء وتقديم التوصيات والإرشادات للتطوير إلي الأحسن .

ولكن يمكن التأكيد علي أن التشغيل الالكتروني للبيانات ساعد المراجع علي تحقيق الأهداف السابقة بطريقة أفضل ، وهذا يحقق المزايا الآتية :-

يُمكِّن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية وغير المالية ، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة ويمكن من فورية التصويب بالمقارنة بالتشغيل اليدوي .

يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة وتقويم الأداء بسرعة .

يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع والمراقب من تطبيق نظام شبكة المعلومات الداخلة [Inter – Net] وشبكة المعلومات الخارجية [Inter – net] في الرقابة علي فروع المنشأة الداخلية والخارجية .

يمكن المراجع من استخدام أساليب بحوث العمليات المتطورة في التحليل والتقويم وفي عرض التقارير من أهمها ما يلي : -

التحليل الإحصائي [Statistical Analysis] .

وسائل الضبط والتحكم الذاتي [Cybernetics] .

أسلوب المعاينة الإحصائية [Statistical Sampling] .

أسلوب تحليل النظم [System Analysis] .

يساعد التشغيل الالكتروني من سرعة استرجاع البيانات والمعلومات المخزنة داخل ذاكرة الكمبيوتر أو علي الديسكات ونحوها وهذا يمكنه من إعادة النظر في بعض الملاحظات .
استخدام المراجع إمكانيات الكمبيوتر في تنفيذ عمليات المراجعة من خلال وضع برامج مراجعة يطلق عليها [برامج الحاسب الالكتروني للمراجعة] وقد تكون برامج جاهزة أو معدة لغرض محدد بعينه ، أو برامج عامة ، ولنا عودة لمناقشة ذلك تفصيلاً فيما بعد .
أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية المراجعة .
يبرز أثر التشغيل الالكتروني للبيانات من منهجية المراجعة والرقابة في النواحي الآتية :-
تغيير في معرفة [التأهيل العلمي والعملي] المراجع حيث يجب أن يكون علي دراية وخبرة مقبولة بالآتي :-
أساسيات الحاسبات الإلكترونية .
أساسيات وسائل إدخال البيانات إلي الكمبيوتر .
أساسيات برامج الكمبيوتر المتداولة ولغاتها .
أساسيات تفسير المعلومات الخارجة .
التخطيط الدقيق الشامل لعمليات المراجعة والرقابة باستخدام إمكانيات الكمبيوتر ومتابعة التنفيذ أولاً بأول .
تغير واضح وملموس في وضع برامج وإجراءات المراجعة والرقابة حيث يتم التركيز علي ما يلي :-
المراجعة السابقة علي المدخلات الواردة بالمستندات وما في حكمها .
المراجعة علي المدخلات من البيانات للاطمئنان من سلامتها .
المراجعة علي برامج الكمبيوتر التي تتضمن آلية تشغيل البيانات .
الاطمئنان من سلامة أجهزة الكمبيوتر المستخدمة .
المراجعة علي المعلومات الخارجة .
تغير في أدلة الإثبات التي تعاون في التحقق من صحة البيانات، بالإضافة إلي الأدلة التقليدية ، ويمكن استخدام أدلة مستحدثة مثل :-
أدلة الضبط والتحكم الذاتي .
أدلة المطابقة الذاتية .

أدلة البيانات والمعلومات الشاذة غير العادية .
أدلة التحليل المتعدد الجوانب والنواحي والمفاهيم .
أدلة الحدود .
تغير في دورية تقارير المراجعة والرقابة ، حيث يؤدي استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات إلي تقصير فترة إعداد وتقدير تلك التقارير واستخدام وسائل العرض والإفصاح الحديثة في ذلك .
أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي معايير المراجعة .
لقد ترتب علي التشغيل الالكتروني للبيانات الحاجة إلي معايير مراجعة تتلاءم مع ذلك ، بجانب المعايير العامة التي ترشد المراجع في تنفيذ عمليات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والدقة والعناية .
ولقد اقترح أحد المراجعين إطاراً عاماً لمعايير المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات علي النحو التالي: -
المجموعة الأولي : المعايير العامة وتتضمن ما يلي :-
المعيار الأول : التأهيل العلمي والتدريب والخبرة .
المعيار الثاني : الاستقلال المهني والفني للمراجع .
المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المتخصصة المناسبة .
المجموعة الثانية : معايير الفحص الفني والعمل الميداني ، وتتضمن ما يلي :
المعيار الرابع : فحص مركز الحاسب الالكتروني .
المعيار الخامس : التأكد من صحة وسلامة اختبارات المراجعة .
المعيار السادس : تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي النظم الإلكترونية
المجموعة الثالثة : معايير مراجعة عناصر النظام ، وتتضمن ما يلي:-
المعيار السابع : أبعاد مراجعة عناصر المدخلات .
المعيار الثامن : أبعاد مراجعة برامج الكمبيوتر .
المعيار التاسع : أبعاد مراجعة طرق وإجراءات تشغيل البيانات .
المعيار العاشر : ضوابط إعداد تقارير عن المخرجات .
المجموعة الرابعة : معايير الأمن والسلامة ورفع الكفاءة والفاعلية ، وتتضمن ما يلي :-
المعيار الحادي عشر : تقييم إجراءات سلامة وأمن الأنظمة الإلكترونية للمعلومات .

المعيار الثاني عشر : تقييم كفاءة النظام المتكامل للمعلومات الإلكترونية
المعيار الثالث عشر : تقييم فعالية النظام المتكامل للمعلومات الإلكترونية
ولقد صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبة ثلاثة معايير تتعلق بالمراجعة في ظل التشغيل الالكتروني لبيانات هي :-
المعيار رقم [١٥]- المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات
المعيار رقم [١٦]-أساليب المراجعة الإلكترونية .
المعيار رقم [٢٠]- آثار التشغيل الالكتروني للبيانات علي دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المتعلقة بها .
ولا يتسع المقام لمناقشة هذه المعايير تفصيلاً ، ولكن سوف يرجع لها في المباحث التالية .
أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي أساليب المراجعة .
يسعى المراجع في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات إلي الحصول إلي مزيد من أدلة الإثبات الكافية للاطمئنان من صحة البيانات الداخلة وسلامة التشغيل ، ومن دقة وأمانة وموضوعية المعلومات الخارجة ، ولتحقيق هذه الغاية يستخدم مجموعة من الأساليب والتي يُسَهِّل الكمبيوتر من استخدامها من أهمها ما يلي :-
التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية العادية والمتطورة والتي يتعذر استخدامها في ظل التشغيل اليدوي .
استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في اختيار العينات وتقويمها .
أسلوب الضبط والتحكيم الذاتي للتأكد من صحة البيانات والمعالجات المحاسبية وموضوعية المعلومات الخارجة ويمكن الاستعانة في هذا الصدد بمنهج وأساليب نظرية النظم .
تصميم برامج الكمبيوتر لإبراز الأرقام الشاذة في البيانات والمعلومات لإعطائها مزيداً من الاهتمام والتركيز وجمع مزيد من الإيضاحات حولها.
أسلوب العرض والإفصاح البياني في إعداد القوائم والتقارير المختلفة .
أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات دورة في التصويب والتطوير والتحسين إلي الأفضل .

المبحـث الثاني
المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات

سبق وأن ذكرنا في أكثر من موضع أن من أهم مقاصد المراجعة الداخلية تدقيق وفحص البيانات والمعلومات ، بهدف الاطمئنان من سلامتها وجودتها لتكون أساساً لإعداد القوائم والتقارير المالية التي تعبر عن الواقع في واقعة ، وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات المختلفة الرشيدة .

ولقد أثر التشغيل الالكتروني للبيانات ، علي منهجية وأساليب وإجراءات المراجعة الداخلية ، وهذا ما سوف نتناوله بشيء من التفصيل في هذا المبحث .

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية المراجعة الداخلية .

مما لاشك فيه أن التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت علي المراجع الداخلي تحديات ، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظرته إلي المتغيرات المحيطة به ، ليس نظرة المعارضة، ولكن نظرة الواقع وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلي الأجود والأحسن .

وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهريا في منهجية المراجع الداخلي علي النحو التالي :

أولاً : التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع [التأهيل العلمي] ، حيث يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكمبيوتر المتطورة .

ثانياً : إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة ، ولا سيما أن جزءاً كبيرا من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقارير .

ثالثاً : إعادة النظر في طبيعية أدلة الإثبات ، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول علي مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية

رابعاً : إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي ، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي [Cybernetics] المعروفة في علم النظم [Systems Science] في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات.
خامساً : إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا ، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، وإبراز المسائل الجوهرية وتجنب الحشو غير النافع .
سادساً : الاستفادة من تزاوج أساليب المعرفة المختلفة ، والذي أصبح سمة من سمات العصر، وهذا ما يطلق عليه أسم [Inler Disciplinary Approach] .
نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .
يركز المراجع اهتمامه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتحليل المعلومات علي النواحي الآتية :-
أولاً : المراجعة السابقة علي المدخلات .
ويتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقا للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات، وما في حكم ذلك ، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال:
حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها .
المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل .
استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.
توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسئول .
ثانياً : المراجعة علي البيانات الداخلة إلي الكمبيوتر .
ويركز المراجع علي الآتي :-
التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها علي المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور علي سجل الأجور .
التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب إتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلي سلامتها

التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلي البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك .
ثالثاً : المراجعة علي برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات .
عندما تدخل البيانات إلي الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً علي برنامج جديد ، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ، ولقطع الشك باليقين ، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع علي ما يلي :-
صحة تصميم البرنامج .
سلامة أداء الحاسب الالكتروني .
سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من المنظور المحاسبي .
وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .
صحة التعديلات المداخلة علي برامج الكمبيوتر .
ويمكن للمراجع في الصدد اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الكمبيوتر وتشغليها مرة أخري باستخدام الأساليب اليدوية ، ويقارن بين مخرجات الحالتين .
رابعاً : المراجعة علي المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها .
يتركز دور المراجع في هذه المرحلة علي ما يلي : -
مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية علي المخرجات الفعلية .
التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .
حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخري .

إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات .
تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في الآتي:
المراجعة حول الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها علي المستندات ، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية .
المراجعة داخل الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد ، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الالكتروني للبيانات ، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .
المراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني : حيث يستطيع المراجع استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل المثال ما يلي :-
التحقق من صحة العمليات الحسابية .
المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام .
استخراج الأرصدة الشاذة .
تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص .
تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة .
استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية علي فترات قصيرة .
الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات .

المبحث الثالث
المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل النظم المحاسبية تأثيراً جوهرياً علي التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات،وعلي مسئوليات وواجباته وكذلك علي منهجية وأساليب المراجعة الخارجية ، كما تمكن المراجع الخارجي من الاستفادة من تلك الحاسبات في عملية المراجعة ذاتها في بعض الحالات وظهرت ما يسمي ببرامج المراجعة باستخدام الكمبيوتر .

ولقد اهتمت المنظمات المهنية الدولية المعنية بالمراجعة الخارجية علي الحسابات بأثر التشغيل الالكتروني للحسابات علي المراجعة وأصدرت في هذا الشأن مجموعة من المعايير منها المعيار رقم [١٥] ، ورقم [١٦] ،ورقم [٢١] وتمثل هذه المعايير الإرشادات التي يجب علي المراجع الحسابات الالتزام بها وفي يقوم أدائه وتحدد مسئولياته .

ويختص هذا المبحث بإلقاء الضوء علي المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات بصفة عامة وللنظام المحاسبي بصفة خاصة، مع التركيز علي تأهيل المراجع الخارجي ومسئوليته وواجباته ومنهجية المراجعة وأساليبها وأثر ذلك علي جودة الأداء .

تأهيل المراجع الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

لقد تطلب التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي أن يكون المراجع بصفة عامة والمراجع الخارجي بصفة خاصة لديه المعرفة والخبرة بالآتي:-

المعرفة التامة لطبيعة الحاسبات الإلكترونية ونظم تشغليها .

المعرفة التامة بلغات الحاسبات الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل البرامج .

المعرفة التامة ببرامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشآت في تشغيل النظم المحاسبية وكيف يمكن مراجعتها .

المشاركة في وضع برامج الكمبيوتر الخاصة بالمنشأة أو تقويمها وبيان مواطن الضبط الداخلي والتحكم الذاتي للاستفادة من ذلك في عملية المراجعة .

المعرفة التامة بإمكانيات برامج المراجعة الحديثة باستخدام الحاسبات الإلكترونية ودراسة جدوي استخدامها في عملية المراجعة .

الإلمام بالأساليب الرياضية والإحصائية المتاحة والتي يمكن الاستفادة منها في عملية المراجعة والتي أصبحت ميسرة بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية .
الإلمام التام بنظم المعلومات المتكاملة وشبكات المعلومات الخاصة والمحلية والإقليمية والدولية .
لتحقيق التأهيل العلمي والعملي السابق ، يجب توافر المقومات الآتية:-
أن تتضمن مقرات الدراسة بالجامعات والمعاهد والمدارس وكافة دور التعليم المعنية بالمحاسبة والمراجعة والكمبيوتر بعض المعرفة عن الحاسبات الإلكترونية وتقنية المعلومات .
أن تقوم المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بتنظيم دورات تدريبية متعمقة ومتقدمة عن إمكانيات وتطبيقات الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة والمراجعة .
أن تتضمن امتحانات إجازة ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية أسئلة نظرية وعملية عن إمكانيات وتطبيقات الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة والمراجعة .
متابعة التطورات المعاصرة في مجال الحاسبات الإلكترونية وتطبيقاتها في مجال المحاسبة والمراجعة من خلال المطبوعات والنشرات والندوات والمؤتمرات وشبكات المعلومات .
مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات.
لقد ألقي التطور السريع في التشغيل الالكتروني للبيانات وتقنية المعلومات مسئوليات إضافية علي مراجع الحاسبات الخارجي ، ليس في نوع المهمة ولكن في وسائل تنفيذها ، من أبرزها ما يلي :-
تقويم نظم الضبط الداخلي لعملية تجهيز البيانات وإدخالها في الكمبيوتر وكذلك المتضمنة داخل برامج الكمبيوتر ذاتها ، لأن ذلك هو الأساس في تنفيذ عملية المراجعة .
التأكد من سلامة برامج التشغيل الالكتروني للبيانات [Soft – Ware] من حيث مضمونها وملاءمتها وتحقيق مقاصدها ، وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن .

التأكد من صلاحية تجهيزات التشغيل الالكتروني للبيانات [Hard – Ware] من حيث سلامة التشغيل ،وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن .
التأكد من أن سبل وأساليب تحليل البيانات بواسطة الحاسب الالكتروني تفي بالغرض المنشود .
التأكد من سلامه نظم حماية برامج وأجهزة الحاسبات الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة في المعلومات الخارجة .
التأكد من سلامة ودقة نظام توزيع المعلومات الخارجة وحمايتها وإمكانية استرجاعها للاستفادة منها في عملية المراجعة المستمرة ، وكذلك التأكد من نظام التغذية العكسية .
التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات ، سواء التي تحتوي البيانات الداخلة ، أو التي تحتوي المعلومات الخارجة ، وذلك لحمايتها من التلاعب .
الاطمئنان من أن التعديلات التي تتم علي برامج التشغيل الالكتروني للبيانات معتمدة ممن لهم السلطة ، وأنها موضوعية ، وتتفق مع التطورات المستجدة .
سوف نتعرض لهذه المهام بشيء من التفصيل في الصفحات التالية .
تقويم نظم الضبط الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .
يجب علي المراجع الخارجي فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، قبل أن يخطط ويضع برنامج المراجعة وتنفيذه ، ويتم ذلك علي النحو التالي :-
فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي العامة خارج نطاق التشغيل الالكتروني للبيانات ، والتأكد من الآتي :-
سلامة الدورات المستندية وانسياب البيانات إلي وحدة الإدخال .
سلامة التنظيم الإداري وحدود السلطة والمسئولية والفصل بين المهام .
وجود النظم واللوائح والضوابط التي تضبط حركة المستندات .
فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي لعمليات إدخال للبيانات إلي الكمبيوتر، الاطمئنان من الآتي :-
سلامة عملية تجهيز البيانات قبل الإدخال .
سلامة وسائل إدخال البيانات .

سلامة عملية إدخال البيانات .
وفي هذا الخصوص يجب تحديد التوصيف الوظيفي للعاملين بقسم تجهيز البيانات والعاملين بقسم إدخال المعلومات والعاملين بقسم تشغيل البيانات والفصل بينهما ، وأن تكون كل عملية إدخال موثقة من شخص مسئول ، وفي كل الأحوال يجب الفصل بين المهام السابقة لتجنب التواطيء.
فحص وتقويم نظام ضبط تصميم برامج الحاسب الالكتروني المستخدمة في تشغيل البيانات من حيث : المشتركون في التصميم وسلامة التصميم واختبار المعلومات الخارجة ، وفي هذا الخصوص يجب مراعاة ما يلي:-
اشتراك كل من قسم البرمجة والإدارة المالية وخبراء التشغيل في إجراءات تصميم النظم وبرامج الكمبيوتر .
التوصيف الدقيق للنظم والبرامج وتحديد مواصفاتها وإجراءات تشغليها .
اعتماد النظم والبرامج المقترحة قبل التشغيل من قبل الإدارة العليا .
الاطمئنان من سلامة وحفظ المستندات بعد الإدخال وسلامة تداول وحفظ المعلومات بعد الإخراج .
فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي علي مخرجات الحاسبات الإلكترونية الاطمئنان من الآتي :-
سلامة آلية المطابقات بين الإجماليات والتفاصيل .
سلامة توزيع المخرجات علي مستخدميها .
سلامة حفظ المخرجات بعد الاستخدام .
سلامة نظام التغذية العكسية بالمعلومات .
وفي ضوء نتائج فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي السابقة يقوم المراجع بوضع خطة المراجعة ، واختيار أساليبها ، وتنفيذ إجراءاتها علي النحو الذي سوف نوضحه في الصفحات التأليه إن شاء الله .
تخطيط المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .
يدرس المراجع الخارجي كافة الجوانب المرتبطة بالتشغيل الالكتروني للبيانات عند وضع خطة المراجعة ، ومن أهمها ما يلي : -
نظم الضبط الداخلي اليدوية ، ونظم الضبط الداخلي في حالة تشغيل البيانات بواسطة الحاسبات الإلكترونية ، علي النحو السابق بيانه آنفا .
تطبيق نظم التحكم الذاتي والمطابقات والمقارنات والتحليلات عند تصميم برامج الكمبيوتر .

طبيعة أساليب المراجعة باستخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية .
خبرات ومهارات مدخلي البيانات إلي الحاسبات الإلكترونية .
خبرات ومهارات المراجعين بالحاسبات الإلكترونية .
نوع المراجعة المطلوبة في ضوء عقد الارتباط .
مدة الوقت المخطط لعملية المراجعة التكلفة وقيمة عقد الارتباط .
وفي ضوء ما سبق يضع المراجع خطة المراجعة والتي تشتمل علي ما يلي :-
حجم العينة ، ونوعها .
موضوع المراجعة .
توقيت المراجعة .
أساليب المراجعة المختارة .
إجراءات المراجعة .
تقارير المراجعة .
وليس هناك نموذج محدد لخطة المراجعة ، بل تصمم حسب الأحوال .
كيفية المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .
هناك طرق مختلفة للمراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، ويتوقف اختيار الطريقة علي حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة وإمكانياته من حيث الخبرات ، ومن أهم تلك الطرق ما يلي :-
المراجعة حول الحاسبات الإلكترونية [Auditing Around The Computes]
المراجعة من خلال الحاسبات الإلكترونية [Auditing Through the Compute]
المراجعة باستخدام أسلوب فحص برامج المنشأة
[Auditing Through Firm Computer Programs]
المراجعة باستخدام برامج خاصة بمكاتب مراجعة .
[Auditing Through Speaalized Programs]
وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل منها .
أولاً : المراجعة حول الحاسبات الإلكترونية:-
وتتمثل خطوات المراجعة حول الحاسبات في الآتي :-
اختيار عينة من المستندات وإجراء المراجعة الشاملة عليها وحصرها وعدها [Documents Count] ومتابعة تسلسل أرقامها .

تشغيل البيانات الواردة بهذه المستندات يدوياً واستخراج النتائج .
تشغيل نفس البيانات باستخدام الحاسب الالكتروني واستخراج النتائج .
المطابقة بين النتائج في حالة التشغيل اليدوي والتشغيل الالكتروني .
استخدام المراجعة بمقارنة الإجماليات مع العناصر [Control Totals] للاطمئنان من صحة البيانات .

وتناسب هذه الطريقة المنشآت الصغيرة وكذلك مكاتب المراجعة ذات الخبرات المتواضعة في مجال برامج الحاسبات ، وتعتمد بصفة أساسية علي أساليب المراجعة التقليدية .

ثانياً : المراجعة من خلال الحاسبات الإلكترونية.

ويستخدم المراجع في هذا الخصوص مجموعة من البرامج الجاهزة المخصصة لتنفيذ المراجعة من بينها ما يلي : -
برامج اختبار صحة البيانات الداخلة [Input Data Testing]
برامج المحاكاة [Simulation] بمؤسسات شبيهة أو حالات افترضيه.
برامج استخراج أو اكتشاف التجاوزات والاستثناءات [Limit Ranges] في المعلومات الخارجة ويطلق عليها : اختبارات الحدود والاعتدال وذلك لاكتشاف الخطأ سواء في البيانات الداخلة أو في البيانات الخارجة .
برامج القيم المقيدة [Restricted Valus] لاختبارات صحة البيانات .

وتساعد هذه الطريقة المراجع من استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمحاسبية لإنجاز معظم عمليات المراجعة ، وتتطلب هذه الطريقة مستوي عال من الخبرة في مجال الحاسبات الإلكترونية والمراجعة.

ثالثاً : المراجعة باستخدام أساليب فحص برامج المنشأة .

وتتمثل خطوات وكيفية المراجعة في الآتي :-
فحص برامج الحاسبات الإلكترونية التي تستخدمها المنشأة للاطمئنان من سلامتها في ضوء تحقيق الأغراض المصممة من أجلها .
فحص خرائط تدفق البيانات التي تغذي البرامج ، للاطمئنان من سلامة وانتظام التغذية .

استمرارية الفحص لأي تعديلات علي البرامج المطبقة .
استخدام هذه البرامج في تنفيذ عمليات المراجعة والفحص باستخدام الأساليب السابق بيانها في المدخل السابق .
ويتطلب تطبيق هذه المنهج أن يكون لدي المراجع خبرة متميزة عالية في استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المراجعة بعد الاطمئنان من سلامة برامج المنشأة .
رابعاً : المراجعة باستخدام برامج خاصة للمراجعة .
حيث تقوم مكاتب المراجعة بتصميم برامج المراجعة مستقلة خاصة بها باستخدام الحاسبات الإلكترونية لتستخدم في مراجعة المنشآت التابعة للمكتب وهذا المنهج لا يطبق إلا في مكاتب المراجعة ذات الإمكانيات البشرية والمادية الكبيرة ، وما زال تطبيقه محدوداً علي بعض المكتب في بعض الدول .
ويتطلب تطبيق هذه البرامج دراسات الجدوى الاقتصادية ومقابلة تكلفة إعدادها بالمنافع المرجوة منها ، كما يجب أن يؤخذ في الحسبان مخاطر تطور التقنية علي تقادم تلك البرامج .
أساليب المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات .
بالإضافة إلي أساليب المراجعة في ظل التشغيل اليدوي للبيانات،هناك أساليب أخري استوجبها التشغيل الالكتروني من أهمها ما يلي :-
أسلوب العينات الإحصائية [StatisIical sampling] .
أسلوب المحاكاة تحت حالات بديلة [Simulation] .
أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات [Feed Back Loops] .
أسلوب الاختبار عن طريق الحدود والمقيدات [Limits and Restrictions] .
أسلوب خرائط المراقبة [Control Charts] .
أسلوب خرائط الإجراءات [Proceders Charts] .
أسلوب برامج المراجعة الجاهزة [Ready Computer Audit Programs] .
أسلوب خرائط تدفق المعلومات [Systems Flow Charts] .
أسلوب تحليل النظم [Systems Analysis] .
ولقد سبق أن تناولنا هذه الأساليب عند عرض طرق المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات في المبحث الأول .

المبحــث الرابع
المراجعة في ظل شبكات الاتصالات العالمية [الإنترنت]
Auditing in the Age of INTERNET

من أهم سمات العصر انتشار شبكات الاتصالات باستخدام تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا صناعة المعلومات ، ولقد مرت تلك الشبكات بتطورات مختلفة ، بدأت بشبكات الاتصال الداخلية [Intra – Network] ثم المحلية [Local - Network] ثم العالمية [Network International] ويطلق الأخيرة اسم إنترنت [Internet] .

ولقد أحدثت تلك الشبكات تأثيراً ملحوظاً علي منهجية وأساليب المراجع ، ولا سيما فيما يتعلق بمراجعة الشركات ذات الفروع أو الشركات العالمية المتعددة الجنسيات ، أو مراجعة العمليات والصفقات والخدمات التي تتم بواسطة الإنترنت .

وفي هذا المبحث سوف نتناول بإيجاز شديد [في ضوء الوقت والمقام المتاحين] ـ طبيعة نظام المعلومات وشبكات الاتصالات [١] ، وأثرهما علي منهجية وأساليب المراجعة بصفة عامة وعلي تقارير المراجعة التنفيذية العكسية .

طبيعة تكنولوجيا نظم المعلومات . Nature of Information Systems Technology

يقصد بنظام المعلومات : أنه إطار عام متكامل يتضمن مجموعة من الملفات الفرعية التي تحتوي علي معلومات معينة ومترابطة ، تتفاعل سويا وفقاً لمجموعة من الأسس ، وطبقاً لسلسة من الإجراءات لتساعد في تزويد الإدارة وغيرها بالمعلومات لتساعد في اتخاذ القرارات المختلفة [أنظر شكل [١] نموذج مبسط لنظام معلومات متكامل] .

ولقد مرت نظم المعلومات بتطورات مختلفة من حيث طريقة التشغيل من اليدوي إلي الآلي إلي الالكتروني باستخدام الكمبيوتر إلي التكنولوجي باستخدام الأقمار الصناعية ، ولقد ساعد علي هذا التطور السريع التطور في تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية .

كما اتسع نطاق تكنولوجيا نظم المعلومات باستخدام الحاسبات لتستخدم في كافة المجالات والأنشطة ، كما تساعد من استخدام مفاهيم وأساليب بحوث العمليات والإدارة العلمية . مثل :

الذكاء الصناعي [Artificial Intelligence] .
نظم الخبرة [Expert Systems] .
نظم إدارة الجودة الشاملة [Total Quality Management Systems]
نظم التحكم الذاتي [Computes Numerically Controlled Systems]
نظم قواعد البيانات المتكاملة [Integrated Data Base Systems] .
نظم تحليل التغذية العكسية بالمعلومات [Feedback Information Systems] .
ومن أهم أهداف نظم المعلومات ما يلي : -
تخزين البيانات بطريقة متقدمة يسهل معها التشغيل والاسترجاع ويستخدم في هذا الشأن نظام قواعد البيانات [Data Base] .
التفاعل والتكامل والترابط بين البيانات وتشغيلها بحيث يمكن تطبيق منهج الشمولية [النظرات الشاملة] [Overall Approach] وهذا يساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
تقديم خدمة المعلومات الجاهزة للغير من خلال الشبكات الإلكترونية المحلية والدولية ، وهذا ما سوف نركز عليه في الصفحات التالية .
نموذج مبسط لنظام معلومات متكامل
طبيعة شبكات الاتصال وأنواعها [Nature of Network and Kings]
لقد تطورت شبكات الاتصالات منذ وجد الإنسان علي ظهر الأرض بسبب التغيرات المختلفة المحيطة به ، من شبكات بسيطة محدود النطاق والاتساع إلي شبكات غير محدودة شمل نطاقها العالم بأسره ، ولقد ساعد علي ذلك كما سبق الإيضاح تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات ، وأصبح من خلال تلك الشبكات أن يتصل أي فرد في أي مكان في بالعالم بآخر للحصول علي معلومات عبر الحدود والدولية ، وأصبح العالم كله كأنه جزيرة واحدة .
ويقصد بالشبكة [Net] هي وصل جهازين أو أكثر من أجل تبادل المعلومات ، فعلي سبيل المثال جهاز كمبيوتر مخزن فيه معلومات بجهاز آخر أو أكثر به معلومات ، وقد يكون الجهازين داخل نطاق محلي أو أحدهما محلي والآخر عالمي ، والهدف من عملية التوصيل هو إمكانية إدخال أو اخرج معلومات من كل منهما ، ومن وسائل التوصيل المتعارف عليها الهاتف أو ألياف ضوئية ذات سرعة عالية .

ويمكن تقسيم شبكات الاتصالات من حيث حدودها إلي :
شبكات اتصال محدودة [Intra – Network] داخل نطاق الوحدة الاقتصادية أو الخدمية ونحوها حيث يستطيع أي فرد داخل تلك الوحدة أن يتصل بآخر أو يحصل علي معلومات أو يرسل معلومات ، ومثال ذلك شبكات الاتصال داخل الشركات والمصالح الحكومية ، والجمعيات والمستشفيات والنوادي والفنادق .
شبكات اتصال محلية [Local Area Network] داخل حدود دوله معينة مثل شبكات اتصالات للحجز بالقطارات ، شبكات الاتصال بين الشركات وفروعها داخل حدود الدولة ، شبكات الاتصال بين الشركة وفرعها المنتشرة في أنحاء الدولة .
شبكات اتصال دولية [Internet Work] حيث يمكن لأي فرد في أي مكان من الاتصال بآخر عبر الحدود الدولية للاستفسار أو للحصول علي معلومات أو إبرام صفقات تجارية وغيرها ، علي النحو الذي سوف نفصله في الصفحات التالية .
فكرة شبكات الاتصالات العالمية .[Internet – Work]
لقد أحدثت تكنولوجيا الكمبيوتر وتكنولوجيا صناعة المعلومات الحديثة ثورة في مجال الاتصالات ، فبعد أن كان كل جهاز كمبيوتر يمثل نظام معلومات مستقل منفصل عن الأجهزة الأخرى ، فقد أمكن ربط هذه الأجهزة مع لعضها البعض من خلال اتصال بأجهزة كبري خادمة [Server] وبذلك يمكن لكل الكيانات والأفراد المشتركين في هذا الجهاز الكبير الخادم الحصول علي كافة المعلومات الواردة بالأجهزة الصغرى داخل الدولة ، ثم إعادة ربط الجهاز المركزي الخادم بالجهاز العالمي ، وبذلك تتصل جميع الأجهزة ببعضها البعض من خلال الشبكة العالمية مع وجود جدر لحماية بعض المعلومات الخاصة .
وتأسيساً علي ما سبق ـ تكون مستويات الاتصال من خلال شبكات الإنترنت علي النحو التالي :-
المستوي الأول : المستوي المحلي [Local Network].
حيث يشترك الأفراد والجهاز والشركات ونحوهم من خلال أجهزة الكمبيوتر الشخصية في الإنترنت من خلال الشبكة المركزية الخادمة داخل الدولة يطلق عليها اسم خادم الشبكة العالمية [Web Server] .

المستوي الثاني : المستوي العالمي [International Network].
حيث تشترك كل دولة من خلال أجهزة الكمبيوتر وشبكة الاتصال المركزية الخادمة بها في شبكة الاتصالات العالمية وبذلك يمكن المشتركين بها الاتصال بالشبكة العالمية والحصول منها علي المعلومات .
وفي كل مستوي من المستويات السابقة توجد بعض الأجهزة يطلق عليها جدر الحماية لمنع الوصول إلي المعلومات الحساسة السرية .
ويوجد في الصفحة التالية نموذج بياني يوضح هذه المستويات .
خدمات الإنترنت في مجال الأعمال . [Business & Internet]
تقدم شبكة المعلومات لرجال الأعمال وغيرهم العديد من الخدمات بسرعة فائقة وبتكلفة أقل ، من أبرز هذه الخدمات ما يلي :-
خدمة الحصول علي معلومات : حيث يستطيع رجل الأعمال أن يتصل في أي مكان في العالم ويستفسر عن معلومة معينة سواء متعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة أو المال أو غير ذلك ، وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات وهو علي بصيرة واضحة عن العالم من حوله ، وهذه الخدمة لم تكن ممكنة بدون الإنترنت .
خدمات البريد الالكتروني [E.MAIL] ، حيث يستطيع رجل الأعمال أن ينشئ ويرسل الرسائل والمذكرات إلي الأفراد أو الشركات أو الجهات المختلفة بسرعة وبتكلفة أقل ، ويمكنه كذلك أن يتلقي الردود علي تلك الرسائل التي تصله بنفس السهولة والسرعة .
كما أمكن تحويل الفاكسات بين المنشآت عن طريق البريد الالكتروني ولقد وفر ذلك من التكاليف والوقت .
خدمات الاستفسار [Enquary] والبحث [Research] ، حيث يستطيع رجل الأعمال الاستفسار عن أي معلومة وكذلك البحث عن أشياء أو أخبار تهمة بسرعة .
التسويق من خلال الإنترنت [Marketing] تستطيع كل منشأة أن تنشئ حيزاً علي شبكة الإنترنت وهذا يعتبر بمثابة الكتالوج لها ، وتستطيع أن تضيف إليه أي معلومات جديدة أو تغيير في المعلومات القديمة بسهولة ومرونة ، وبذلك تستطيع المنشأة أن تدخل السوق العالمي ، وتتلقي الاستفسارات وتبرم الصفقات بسهولة .

عقد الصفقات التجارية من خلال [E. Commerce] من خلال البريد الالكتروني والاستفسار والبحث يتم الاتصال بين رجال الأعمال بعضهم البعض وإبرام الصفقات ، بل وكذلك سدد قيمتها من خلال الشفرات البنكية ، ولقد برزت هذه الخدمة في الأيام الأخيرة بشكل ملحوظ ولقد بلغت حجم التجارة من خلال الإنترنت خلال سنة ١٩٩٨م حوالي ٣٣ مليار دولار .

الإعلان عن السلع والخدمات في بعض المواقع التي عليها إقبال من المشتركين ، وهذا يسهل للشركة عقد العديد من الصفقات فعلي سبيل المثال يمكن للشركة التي تعمل في مجال الملابس الرياضية أن تعلن عن منتجاتها في موقع أخبار الرياضة .

تقديم خدمات ما بعد البيع [After Sales Serveses] حيث تقوم الشركة بالإعلان عن عناوين مراكز الصيانة العالمية لمنتجاتها ، وبذلك يستطيع المشترون الاتصال بتلك المراكز والحصول علي الخدمات بسهولة .

نشر الأخبار الجديدة [News] عن الشركات والمنشآت وغيرها من خلال الموقع المخصصة علي الإنترنت ، وهذا يفيد الشركات العالمية التي تريد عن نشر معلومات جديدة يومياً أو أسبوعياً أو عن نفسها وبصفة خاصة الإعلان عن أسعار أسهمها في أسواق المال العالمية ، الإعلان عن المعارض الدولية ، الإعلان عن المؤتمرات والندوات

خدمات المحادثات [Carver Sation] ، حيث يمكن عقد اجتماعات بين أفراد وهم في أماكنهم من خلال شاشات الكمبيوتر وشبكات الإنترنت، مثل اجتماعات مجالس الإدارات والجمعيات العامة .

عرض تقارير مجالس الإدارة ومراقب الحسابات للشركات العالمية العابرة للمحيطات علي مواقع معينة في الإنترنت وبذلك يسهل للمساهمين وغيرهم متابعتها .

أثر الإنترنت علي منهجية المراجعة .

كما سبق الإيضاح يعتمد الإنترنت علي الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا نظم المعلومات وشبكات الاتصالات بالهاتف وبالأقمار الصناعية، كما يعتمد علي أساليب الرياضة والإحصاء والهندسة ونظرية النظم ...وهذا بدوره يؤثر علي منهجية المراجعة ، كما سبق الإيضاح في المباحث السابقة . ومن أهم معالم التأثير ما يلي :-

التأثير علي ثقافة المراجع [التأهيل العلمي والعملي] ، إذ يجب أن يكون علي دراية ومعرفة بالآتي :-
أساسيات الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات .
أساسيات شبكات الاتصالات الداخلية والمحلية والعالمية ،
إمكانيات وخدمات الإنترنت والإنترانت .
ضوابط الاشتراك في الإنترنت وجدواه .
كيفية الاستفادة بخدمات الإنترنت في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة عامة .
كيفية الاستفادة من الإنترنت في الحصول علي المعلومات والمناقشات وإرسال التقارير .
أساليب الحديثة في الدخول إلي الإنترنت .
التأثير علي طبيعة أدله الإثبات فيما يتعلق بالعمليات المختلفة التي تتم من خلال الإنترنت ومنها علي سبيل المثال :-
عمليات البريد الالكتروني .
عمليات الإعلان .
عمليات التسويق .
عمليات عقد الصفقات .
عمليات سداد / تحصيل قيمة الصفقات .
عمليات نشر أخبار عن المنشأة .
عمليات تأمين نظام معلومات الإنترنت .
عمليات تجميع بيانات ومعلومات عن الشركات المتعددة الجنسيات العابرة للمحيطات من خلال خدمات الإنترنت ، لتسهيل من عملية المراجعة ففي الماضي ، كان يتولي مراجعة فروع تلك الشركات مكاتب إقليمية وترسل تقاريرها إلي المراجع الأصلي ، وكان ذلك يستغرق وقتاً طويلاً وتكلفة عالية ، أما في ظل الإنترنت فالأمر سوف يتغيير ويصبح سهلاً ميسراً .
التأثير علي أساليب المراجعة ، حيث يستعين المراجع " كما سبق الإيضاح " ببرامج كمبيوتر متقدمة تساعده في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل التذكرة

المطابقات والحدود .
التحليل باستخدام الأساليب الكمية .
التغذية العكسية بالمعلومات .
التأثير علي العرض والإفصاح عن نتائج عمليات المراجعة باستخدام إمكانيات وخدمات الكمبيوتر ونظم المعلومات وشبكات الاتصال، كما سوف يؤثر علي دورية تقارير المتابعة والرقابة وتقويم الأداء ، وعلي مناقشة تلك التقارير من خلال اجتماعات تظهر علي شاشات الكمبيوتر ويتم توصيلها من خلال الإنترنت .
التأثير علي مسئولية المراجع حيث ألقيت عليه مسئوليات جديدة ومنها تقويم نظم الضبط الداخلي في ظل استخدام الإنترنت ، كما اتسع نطاق مسئولية أمام مستخدمي المعلومات التي حصلوا عليها من خلال الإنترنت.
ومما لاشك فيه فإن ما سبق تعتبر اجتهادات وتحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث .
كيفية مراجعة العمليات التي تتم من خلال الإنترنت .
لا تختلف مراجعة العمليات التي تتم من خلال الإنترنت عن ما سبق بيانه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، حيث يجب التركيز في عملية المراجعة علي الجوانب الآتية :-
مراجعة المستندات والمذكرات والوثائق المتعلقة بالبيانات المدخلة إلي الكمبيوتر تمهيداً لإرسالها من خلال البريد الالكتروني أو من خلال شبكة الإنترنت الاطمئنان من سلامتها من الناحية الشكلية والموضوعية والحسابية والمحاسبية وأنها لا تختلف النظم واللوائح الداخلية .
مراجعة موافقات الجهات التي لها سلطة الاعتماد علي الأوامر المرسلة بواسطة البريد الالكتروني وشبكة الإنترنت حسب خطوط السلطة والمسئولية داخل المنشأة ، والاطمئنان من سرية المعلومات ذات الطبيعة الحساسة الخاصة من خلال جهاز جدار السلامة .
مراجعة عملية إدخال البيانات والتعليمات إلي الكمبيوتر من أجل تنفيذ العمليات المتفق عليها ، علي النحو السابق بيانه في المباحث السابقة.
مراجعة المعلومات الواردة من المرسل إليهم بخصوص التعليمات والأوامر السابقة للتأكد من أنها تمت حسب الوارد في الاتفاقيات والعقود المعتمدة .

مراجعة المعالجة المحاسبية للعمليات التي تمت من خلال الإنترنت والتأكد من أنها تمت وفقاً للأسس والسياسات المحاسبية المتعارف عليها .
مراجعة الصفقات التجارية التي تمت من خلال الإنترنت .
لقد سبق أن أشرنا أن الإنترنت أصبح من أساليب التسويق المعاصرة ، سواء من خلال القوائم البريدية للتسويق أم من خلال المواقع المخصصة لعرض بعض المنتجات ، أو من خلال نشرات الأخبار الخاصة .
ولقد نفذت الآلاف من عمليات الشراء والبيع والإجارة والتمويل والاستثمار من خلال شبكات الإنترنت ، ويجب علي المراجع أن يطمئن من سلامة نظم الضبط الداخلي لهذه العمليات من ناحية صحة وسلامة الإجراءات التنفيذية لها من ناحية أخري .
وعلي سبيل المثال تتم مراجعة الصفقات المباعة [عمليات البيع] من خلال الإنترنت علي النحو التالي :-
مراجعة عروض الصفقات المعلنة من خلال شبكات الإنترنت من حيث الكمية والمواصفات والأسعار وشروط التسليم وشروط الدفع والتأمين والتسليم ... ونحو ذلك .
مراجعة طلبات الشراء الواردة من خلال الإنترنت علي العروض السابقة أو علي موافقات الجهات المعنية ذات السلطة علي بعض التعديلات في ضوء المساومة والممارسة التي تمت .
مراجعة العقود المبرمة والمرسلة من المشتري من خلال البريد الالكتروني والاطمئنان من سلامتها ومطابقتها علي ما اتفق عليه .
مراجعة أوامر صرف البضاعة من المخازن وأوامر الشحن علي العقود المبرمة وعلي المستندات الأخرى المؤيدة لذلك .
مراجعة تنفيذ شروط السداد والاطمئنان من سلامتها الدفعات المتفق عليها من خلال البنك ، وكذلك ضمانات سداد بقية القيمة .
مراجعة المعالجة المحاسبية خلال المراحل السابقة والتي تتلخص في الآتي :-
مرحلة الموافقة علي العرض من خلال شبكة الإنترنت .
مرحلة إبرام العقود من خلال البريد الالكتروني .
مرحلة الحصول علي خطابات الضمان والتأمين المقدم إن وجد .
مرحلة صرف البضاعة من المخازن للشحن .
مرحلة الشحن حسب المستندات المؤيدة لذلك .

مرحلة استلام الثمن سواء من خلال البنك أو عن طريق أوراق القبض وهكذا .
وعلي منوال الإجراءات السابقة ، يمكن مراجعة العمليات الأخرى التي تتم من خلال الإنترنت مثل :-
عمليات شراء بضاعة .
عمليات تقديم خدمات للغير .
عمليات تلقي خدمات من الغير .
عمليات الإعلان عن بضاعة أو خدمات .
عمليات الاشتراك في معارض دولية .
عمليات المشاركة في مؤتمرات أو ندوات .
عمليات نشر تقارير مجلي الإدارة ومراقب الحسابات .
عمليات متابعة أسعار أسهم شركات معينة .
عمليات طلب الحصول علي تمويل من البنوك العالمية .
والمجال يحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث التطبيقي لوضع دليل إجراءات المراجعة للعمليات السابقة وغيرها في ضوء معايير المراجعة الدولية أو وضع معايير خاصة بذلك .
دور شبكات الإنترنت في عرض ونشر تقارير المراجعة.
يمكن الاستفادة من شبكة الإنترنت العالمية في عرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للمحيطات ، والتي عادة تنشر في الجرائد والمجلات وليس هناك من مخاطر من الإطلاع عليها بل قد يجني منافع ، حيث يسهل علي المساهمين في هذه الشركات من متابعة أنشطتها أولاً بأول ، كما تساعد المستثمر المتوقع في الحصول علي معلومات سريعة وشاملة قبل اتخاذ قرار الاستثمار .
ومن مزايا عرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات من خلال شبكات الإنترنت ما يلي :-
سرعة توصيل المعلومات الواردة بالتقارير إلي مستخدميها في أنحاء العالم ، وهذا يزيد من الاستفادة منها .
انخفاض تكلفة توصيل تقارير المراجعة إلي مستخدميها .
اتساع نطاق الأخبار عن الشركة وجلب مستثمر جديد .

معرفة رد فعل هذه التقارير علي أسعار أسهم الشركة في أسواق الأوراق المال العالمية .

ويجب أن توضع مجموعة من الضوابط والإرشادات عند استخدام شبكات الإنترنت في عرض ونشر تقارير المراجعة سواء الفترية أو المرفقة بالقوائم المالية في نهاية السنة المالية ، وأخذ الحيطة والحذر ، وتجنب السبل التي قد تضر بالشركات والمنشآت ، ويستخدم في ذلك جدار للحماية .

وفي رأينا أن هذا الأمر يحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث لوضع إطار عام لمعايير العرض والإفصاح في حالة استخدام شبكات الإنترنت للشركات العالمية أو للشركات المحلية ، وهذا سوف نتناوله في مناسبة أخري إن شاء الله وقدر .

الفصل الخامس
ملائمة نتائج المراجعة المحاسبية للقيمة المضافة

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات (Value-Added Auditing) في جيلها الرابع.
وتنبع أهمية هذه الدراسة من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات، خاصةً في ظل افتقار أدبيات المحاسبة والمراجعة على عدد ملائم لمثل هذه الدراسات.
ولتحقيق ذلك قام الباحثان بمراجعة الأدبيات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف.
وقد اتضح من خلال الدراسة وجود مفهوم حديث لمراجعة الحسابات يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات غير التقليدية بهدف تقديم مجموعة من الخدمات الإضافية للعميل من شأنها تحسين أداءه وزيادة رضاه، بالإضافة إلى وجود علاقة عكسية بين تقديم المراجع للخدمات ذات القيمة المضافة واستقلاله.
وفي ختام الدراسة أوصى الباحثان بعدد من التوصيات منها التأكيد على أن تقديم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يتطلب وجود شفافية أكبر في السوق المالي بالإضافة إلى التزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسات المهنية، في حين يتطلب تزايد الطلب عليها إدراك المستفيدين من هذه الخدمة بأهميتها ومتطلبات إجراؤها ومميزاتها الإضافية بالإضافة إلى توافر ما يضمن عدم تأثر استقلالية المراجع عند تقديمها.
تتمثل الوظيفة التقليدية لمراجعة الحسابات في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية (Lee, ١٩٧٠; Benston, ١٩٨٥; Lehman and Tinker, ١٩٨٧; Pong and Turley, ١٩٩٧). هذه الوظيفة لم تتأثر مع مرور الوقت، على الرغم من التطور الملحوظ الذي شهد ته طبيعة إجراءات المراجعة في دول العالم المتحدث باللغة الإنجليزية، بدايةً من جيلها الأول حينما كانت المراجعة تقدم بمفهومها الشامل وتهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، ثم في جيلها الثاني والذي تم خلاله الاعتماد على

استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة بسبب كبر حجم المنشآت المواكب للثورة الصناعية، ثم الجيل الثالث من المراجعات والذي واكبه ظهور وتطور منظور المراجعة المستند إلى مدى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مدعماً بمنظور المراجعة المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية (Higson, ١٩٩٧)، وأخيراً ظهور الجيل الرابع والذي يتم من خلاله الاعتماد على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة مراجعة الحسابات (Jeppesen, ١٩٩٨).

وقد تسابقت المكاتب الكبرى في تسويق خدمات المراجعة ذات العائد الإضافي باستخدام مسميات جديدة مثل "المراجعة المبتكرة" (Audit Innovation) و"مراجعة الأعمال" (Business Audit) و"عملية قياس النشاط" (Business Measurement Process) و"إعادة هندسة الأعمال التجارية" (Business Process Re-Engineering) (Stevens, ١٩٩١; Ernst & Young, ١٩٩٤; Hammer and Stanton, ١٩٩٥). وتشترك جل المكاتب المسوقة لهذه الخدمات في مفهوم محدد يكمن في ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تسهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل.

فدور المكتب المهني وفقاً للنهج الحديث للمراجعة هو عبارة عن القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الإستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواءاً المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية، بالإضافة إلى دوره في مساعدة منشأة معينة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Brands, ١٩٩٨; Jeppesen, ١٩٩٨؛ العنقري، ١٤٢٤هـ/ب).

هدف الدراسة وأهميتها:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع.

وتستمد الدراسة أهميتها من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات وبيان معوقات تقديمها والطلب عليها، خاصةً في ظل افتقار أدبيات المحاسبة والمراجعة على عدد ملائم لمثل هذه الدراسات.

توافر مثل هذه الدراسات من الممكن أن يقدم أساساً أكاديمياً لدراسات أخرى مرتبطة على سبيل المثال بمدى تأثر عدم نجاح المكاتب المحاسبية الدولية الكبرى في تسويق خدمات المراجعة الحديثة في الدول النامية (والتي تقدم بواسطة نظرائها في دول أخرى عديدة) على علاقة هذه المكاتب مع إداراتها الإقليمية أو الرئيسية، أو تقييم أهمية القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع بالنسبة للأطراف المستفيدة من عمل المراجع بخلاف الإدارة (مثل الملاك والمقرضين وغيرهم)، وما إذا كان تقديم مثل هذه القيمة المضافة بجانب المراجعة يسهم في تدعيم الإفصاح والشفافية وبالتالي تفعيل دور الرقابة والمساءلة على عمل إدارات المنشآت الاقتصادية، أو تقييم دور الهيئات والمعاهد المهنية والمؤسسات التعليمية المحاسبية في احتواء والتأقلم مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة.

مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التغيير في ممارسات المراجعة وتأثيره على استقلالية المراجع في اتجاهين أساسيين.

الاتجاه الأول ينادي بأهمية قيام مكاتب المراجعة بتغيير طبيعة ومكونات وأهداف ووظائف خدمة المراجعة استجابةً للظروف المحيطة بها، ولتدعيم قدرتها على الاستمرار والمنافسة في سوق المهنة.

كما يؤكد على عدم اشتراط تأثر استقلالية المراجع عند تقديم مثل هذه الخدمة، خاصةً وأن تقديمها لا يقتضي في جميع الأحوال الجمع بين خدمة مراجعة الحسابات والخدمات الاستشارية لنفس العميل.

الاتجاه الثاني فيحذر من قيام المراجع الخارجي بأي عمل خلاف المراجعة الخارجية لأعمال عميله، ضماناً لحياده واستقلاله.

كما يؤكد هذا الاتجاه على نجاح مكاتب المراجعة في تفادي متطلبات أنظمة الشركات وقواعد السلوك المهنية المتعلقة بعدم جواز الخلط بين خدمة مراجعة الحسابات والخدمات ذات الطبيعة الاستشارية لنفس العميل، من خلال استحداث هذا النوع من المراجعات والذي يتيح للمراجع فرصة تقديم خدمات استشارية بجانب مراجعة الحسابات لأي عميل، دون إبراز ذلك بشكل صريح.
فيما يتعلق بالاتجاه الأول، فهناك العديد من الدراسات المؤيدة لمفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات، منها على سبيل المثال دراسة (Higson, ١٩٩٧) حيث تعد من أهم الدراسات التي تناولت موضوع تطور الممارسات المهنية، حيث تم خلالها تسليط الضوء على التغيرات التي طرأت على أساليب العمل في المراجعة خلال التسعينات من خلال إجراء دراســة ميدانية اعتمدت على مقابلات مع عدد كبير من المراجعين ذوي الخبرة في أكبر ٣٠ مكتب مراجعة في بريطانيا. وقد أكدت هذه الدراسة على تطور هدف المراجعين من تحقيق كفاءة المراجعة إلى تحقيق فاعلية المراجعة. وقد أكد الباحث على أن هذه التطورات جاءت نتيجةً للتغيرات التي حدثت في بيئة المراجعة ببريطانيا، والتي قسمها إلى ثلاثة أقسام:
المنافسة في سوق المراجعة: فقد سادت حرب الأسعار، وكان كل مكتب مضطر إلى تخفيض السعر لجذب أكبر قدر ممكن من العملاء مما أثر سلباًُ على جودة العمل.
تقنية المعلومات: ركزت المكاتب مؤخراً على محاولة توظيف تقنية المعلومات لأعلى مستوى من الفاعلية مما يجعل العمل اقتصادياً وأكثر سهولة، فالمراجعة لمنشأة نظامها الرقابي والمحاسبي يعمل بواسطة الحاسب الآلي يكون أدق وأبعد عن الخطأ.
التنظيم: يعد اختلاف التنظيم وتزايد التشريعات من العوامل الهامة التي أدت إلى اختلاف تفاصيل عمل المراجعة.
كما تناولت دراسة (Jeppesen, ١٩٩٨) تطور الممارسات المهنية وبالأخص في المراجعة، حيث قسمت مراحل تطور المهنة إلى أربعة أجيال بدأ الجيل الأول منها عام ١٨٠٠م في صورة المراجعة الشاملة، والتي تقوم بتدقيق كافة العمليات، ولكن نظراً لصعوبتها وتكلفتها العالية أصبح التركيز في النصف

الأول من القرن العشرين على استخدام العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية (الجيل الثاني).
وبعد ذلك وخلال النصف الأخير من القرن العشرين ظهر الجيل الثالث من المراجعات والذي واكبه تطور نهج المراجعة المستند إلى تقدير المخاطر مدعماً بنهج المراجعة المستند إلى تقييم نظم الرقابة والمحاسبة. ومع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة الإضافية التي يحصل عليها العميل (الجيل الرابع).
وقد عرضت هذه الدراسة نموذجاً للجيل الرابع من المراجعات مستمد من مكتب (KPMG) والذي يعد أحد أهم وأكبر مكاتب المراجعة في العالم.
وهناك بحوث ودراسات عديدة ناقشت وحللت اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية. ففي البيئة المحلية، أكدت دراسة (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب) على أن الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة في السعودية لم تعد مقصورة على خدمات المراجعة التقليدية، وإنما امتدت لتشمل نطاق واسع من الخدمات الاستشارية والمالية والإدارية والاقتصادية. كما أيد غالبية المشاركين في المقابلات من خلال الدراسة الميدانية لحالة اشتملت على عدد مختار من المكاتب أهمية هذا التوسع لعدة أسباب أهمها:
مواكبة متطلبات الظروف الاقتصادية، والمنافسة بين المكاتب ومحاولة تمييز نفسها، واحتكار المكاتب الكبرى لعقود العمليات الكبيرة، وانخفاض أتعاب المراجعة، ومحاولة المكاتب المهنية إيجاد مصادر دخل إضافية تدعمها في مواجهة تلك الظواهر السلبية.
وقد أفرزت نتائج الدراسة أن وجهات النظر لغالبية المشاركين تؤيد أفضلية مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية وذلك لندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة في المملكة، وطبيعتها المهنية المرتبطة بالعلوم المحاسبية، وما يقدمه العمل في مجال مراجعة الحسابات من خبرة تمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومقومات الوضع الاقتصادي المحلي.
كما أشارت دراسات (السديري والعنقري،١٤٢٦هـ/أ/ب؛ ١٤٢٥هـ) في تشخيصها لملامح فجوة التوقعات في محيط مهنة المراجعة في السعودية إلى

حدوث تطور وتغير في أدوار ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في المملكة العربية السعودية، حيث كانت تعتمد في الماضي على تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية فقط، ولكنها تطورت نتيجةً لتفاعلها مع الظروف والمؤثرات المختلفة المحيطة ببيئة المهنة؛ فأصبحت تهتم بتقديم خدمات إضافية بجانب خدماتها الأساسية مثل: (تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية والمالية والتقنية) بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية بهدف المحافظة على عملائها وإرضائهم في سبيل تحقيق عوائد مناسبة وتلبية متطلبات وظروف بيئة العمل الحالية (لمزيد من النتائج البحثية حول قضايا المهنة في السعودية أنظر العمرو والعنقري، ١٤٢٨هـ؛ الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ الغامدي والعنقري، ١٤٢٦هـ؛ العنقري، ١٤٢٧هـ؛ ١٤٢٥هـ أ/ب/ج؛ ١٤٢٤هـ/أ؛ المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ).

وكذلك أكدت دراسات أخرى على أن تقديم الخدمات الاستشارية بجانب المراجعة يقلل من التكاليف الكلية ويزيد من التنافس الفني دون أن يؤثر على استقلال المراجع أو جودة المراجعة، وأن تقديم هذه الخدمات ساعد على تطور سوق المهنة، إلا أن هذا الأمر يحتاج إلى ضبط وتنظيم (Arrunada, ١٩٩٩; Kinney et al., ٢٠٠٤).

ومن جانب الأهمية الاقتصادية لقيام مكاتب المراجعة بتطوير نوعية ما تقدمه من خدمات مهنية، أكدت دراسة (Turpen, ١٩٩٥) فرضية ضرورة قيام المراجعين بتقديم خدمات إضافية نظراً لأنهم يعانون من الضغوط الاقتصادية.

كذلك تؤكد دراسة (Houghton and Jubb, ١٩٩٩) في استراليا أهمية تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بجانب المراجعة التقليدية وذلك لتعويض التكاليف الناشئة عن المجهود الإضافي المطلوب للعمليات.

كما تناولت دراسة (Pong and Turley, ١٩٩٧) أهم العوامل التي تؤثر على تقديم خدمة المراجعة وأنها تتمثل في وجود منافسة فعالة بين المكاتب المهنية، وتسعير خدمة المراجعة وقدرة المكاتب على تمييز نفسها.

وقد ذكرت الدراسة أن مقاومة تفاوت أتعاب المراجعة بواسطة المكاتب المهنية يتم من خلال عدة استراتيجيات ليس من السهل تحديدها وقياسها، من أهمها تقديم خدمات إضافية للعميل.

وقد أكدت دراسة (Firth ,٢٠٠٢) على أن نسبة كبيرة ومتنامية من عوائد شركات المحاسبة تكون من أعمال غير المراجعة، فضلاً عن أن هناك دراسات أخرى أكدت من خلال بيانات ميدانية وجود ارتفاع نسبي في أتعاب الخدمات الاستشارية بالمقارنة مع أتعاب المراجعة، مما يستدعي ضرورة تطوير مراجعة الحسابات بحيث تتضمن بعض الاستشارات التي يحتاجها العملاء دون الإخلال بمتطلبات الاستقلال (Pany and Reckers, ١٩٨٣; Arrunada, ١٩٩٩; Sharma and Sidhu, ٢٠٠١).

كما أوضحت دراسة (Weil and Tannenbaum, ٢٠٠١) آراء مجموعة من الباحثين الذين ناقشوا قضية تقديم المراجع للخدمات الاستشارية، حيث فقدت عملية المراجعة التقليدية في نظرهم مركز القيادة فيما تقدمه مكاتب المراجعة من خدمات.

ونتيجةً لذلك أصبح المراجعون يطالبون الآن بإزالة القيود المفروضة عليهم والتي تحد من تقديم الخدمات الأخرى، بالإضافة إلى أن الأتعاب التي يتم الحصول عليها مقابل الخدمات الأخرى غير المراجعة في نظرهم،لا تهدد أو تؤثر في استقلال المراجع، وبالتالي فلا يوجد سبب يمنعهم من تقديمها.

كما أشارت نشرة صادرة عن مكتب (KPMG) بعنوان "خدمات الضمان والخدمات الاستشارية" إلى أنه من الأفضل أن نطلق على خدمات المراجعة الجديدة اسم خدمات إضفاء الثقة(Assurance Services) ، وذلك لأنها تعكس احتياجات الاقتصاد الصناعي الجديد، وتقدم خدمات متنوعة ومرتبطة بثورة المعلومات الناشئة (KPMG, ١٩٩٩).

أما ما يتعلق بالاتجاه الثاني والمتبني لفكرة وجوب عدم قيام المراجع الخارجي بأي عمل خلاف المراجعة الخارجية لأعمال عميله، فهناك العديد من الدراسات والبحوث التي تنتمي إليه. فقد أشار (شاهين، ٢٠٠٣م) على سبيل المثال إلى أن تقديم المراجع للعديد من الخدمات (كالاستشارات المحاسبية والضريبية والإدارية أو الاستشارات الخاصة بنظم المعلومات المرتكزة على الحاسب الالكتروني أو تصميم النظم المحاسبية) سيؤدي إلى انهيار كل القواعد الأخرى لمظاهر الحياد التي حرصت على تقوية المراجع قبل الإدارة الخاضعة للمراجعة، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المالية.

وكما أوضح (George Ledwith) متحدث عن مكتب (KPMG) في دراسة(Weil and Tannenbaum, ٢٠٠١) إنه "من الحمق والهراء أن يتم تعريض علاقة المراجعة أو استقلالها للخطر مقابل تقديم خدمات أخرى إضافية لإرضاء العميل". وكما تحذر السيدة (Deborah Harrington) متحدثة عن مكتب (Diloitte and Touch) في دراسة (Weil and Tannenbaum, ٢٠٠١) بشأن استقلال مكتب المراجعة مقابل الأتعاب التي يحصل عليها نتيجةً لوكالته وتفويضه بالبيانات، وأن مكاتب المراجعة تتحمل مسؤولية الحفاظ على استقلال المراجع بجدية.

وطبقاً لما ذكره رئيس محاسبي هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) السابق (ميشيل ستون) "قد يتأثر استقلال المراجع كلما زادت الأهمية الاقتصادية لخدمات الاستشارة التي تقدمها مكاتب المراجعة، وكذلك كلما زادت العلاقات بين الإدارة والمراجع وأصبحت أكثر تعقيداً"(Jeppesen, ١٩٩٨).

دراسات مماثلة أيضاً أجريت على دول أخرى مثل دراسة (Kwak, ٢٠٠٢) في الولايات المتحدة الأمريكية، ودراسة (Karlsson and Sjoberg, ٢٠٠٤) في السويد، ودراسة (Sabri, ١٩٩٣) في الأردن، ودراسة (Citron, ٢٠٠٣) في المملكة المتحدة.

مثل هذه الدراسات ناقشت تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على استقلال المراجعين، وقد أكدت هذه الدراسات على ضرورة وجود خطوط إرشادية أخلاقية للمهنة خاصةً فيما يتعلق بالاستقلال.

المنهجيات الحديثة لمكاتب المراجعة الكبرى

مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للمراجعات.

تأثير هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة المراجعة التقليدية من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المساهمة، إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المنشأة محل المراجعة (Jeppesen, ١٩٩٨ ; العنقري، ١٤٢٤هـ/ب).

وقد استدعى ظهور وتطور النهج الحديث للمراجعة ضرورة إعادة التعريف بالمراجعة ووظيفتها الأساسية وأدوار ومسئوليات المراجعين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم (Daly and Schuler, ١٩٩٨).

حيث يحاول النهج الحديث تفادي الوقوع في الخطأ أو العيب الموجود في النهج التقليدي للمراجعة والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء العميل.

ظهور مفهوم مراجعة الحسابات في جيلها الرابع يمكن تبريره من منظور طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمراجعة الحسابات تقديمها بجانب فحص السجلات وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية تمهيداً لإبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المراجع أكثر من ذلك.

وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب المراجعة الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية مراجعة الحسابات ومخرجاتها ودور المراجع وطبيعة وإجراءات عمله (Houck, ١٩٩٨).

وبشكل عام تشتمل أهداف النهج الحديث لمراجعة الحسابات على الإجراءات التالية (Bell et al., ١٩٩٧; Jeppesen, ١٩٩٨؛ العنقري، ١٤٢٧هـ):

تحليل استراتيجيات المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المنشأة محل المراجعة وتقييم مدى ارتباط وانسجام مثل هذه الأنشطة بالإستراتيجيات والأهداف المحددة.

تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المنشأة محل المراجعة وردود فعل الإدارة تجاهها.

قياس النشاط التجاري للمنشأة محل المراجعة والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء تحليل ومقارنة مع بيانات المنشآت الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمنشأة.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المنشأة محل المراجعة في المقام الأول، ويقدم طريقة تركز على اعتبار المراجعة أداة لتحسين أداء الإدارة، وبالتالي تستطيع نتائج المراجعة أن تعكس احتياجات الإدارة خاصةً وأنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المراجع أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المنشأة التي تتم مراجعة حساباتها (Bou-Raad, ٢٠٠٠).

من هنا أصبح المراجعين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المنشأة محل المراجعة، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية (Hirsh, ١٩٨٩; Allott, ١٩٩٦; ANAO, ١٩٩٨).

ولتكوين القيمة المضافة لمراجعة الحسابات، يتبع المراجع أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة وضمان التوافق مع المعايير المهنية، وهذين الأسلوبين هما (Houck, ١٩٩٨):

الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة، حيث يجب أن ينفق المراجع وقتاً أطول لفهم عمل عميله ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقاته مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل المراجعة فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المراجع عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضاً لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المنشأة مستقبلاً.

التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دوراً أساسياً في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف منشأة العميل قياساً بالمنافسين.

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية مراجعة الحسابات في ثوبها الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن مراجعة الحسابات لم تعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج المراجعة الأساسية والتحليلية، ولم يعد التركيز الأساسي للمراجع ينصب على

جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية المراجعة مثل التخطيط واستخدام أساليب العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق. فالمراجعة الآن أصبحت تعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنةً بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية (Higson, ١٩٩٧).

لذلك فقد اهتمت مكاتب المراجعة الكبرى بتسويق ما يسمى بإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) كبديل لمراجعة الحسابات (Jeppesen, ١٩٩٨).

ويعتمد هذا النهج الحديث على قدرة مكتب المراجعة في مساعدة العميل على تحسين أدائه المستقبلي وبالتالي تحقيق معدلات أعلى من الأرباح، وذلك من خلال إعادة النظر بشكل جذري في طبيعة وتفاصيل ومتطلبات أداء الأعمال أو الأنشطة التجارية التي يمارسها العميل والنظم التي يستخدمها (Jeppesen, ١٩٩٨; Hagedorn et al., ٢٠٠٣).

ولقد تم اختيار أربعة من مكاتب المراجعة الكبرى لتوضيح الأسلوب أو المنهج الحديث الذي تتبعه في تنفيذ مراجعة الحسابات.

أولاً: مكتب آرثر أندرسون (Arthur Anderson) (قبل توقفه عن النشاط خلال عام ٢٠٠٢م بسبب إفلاس شركة إنرون) كان قد بدأ مشروعه في تطوير مراجعة الأعمال عام ١٩٩٥م، وكان يتوقع تنفيذه حول العالم بحلول العام ١٩٩٩م، وقد أوضح بأنه في خضم مرحلة إعادة تقديم وتعريف لما يقدمونه للعالم من خدمات مهنية، حيث أن مراجعة الحسابات بالنسبة له تم تطويرها ليصبح التركيز فيها على مخاطر الأعمال وعمليات الأنشطة التجارية للعملاء وليس فقط على التحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي المساهمة في خلق فرص جديدة لتقديم أفكار للعميل من شأنها تحسين أدائه المستقبلي (Jeppesen, ١٩٩٨).

كما قام المسئولون التنفيذيون في المكتب باعتماد العديد من التطورات الأساسية سواءً فيما يتعلق بالهيكل الإداري والتنظيمي للمكتب أو بطبيعة ومنهجية الخدمات المهنية التي يقدمها (Berardino, ٢٠٠٢).

ثانياً: مكتب إرنست ويونغ (Ernest & Young) قام باستحداث ما يسمى بالمراجعة المبتكرة(Audit Innovation) في عام ١٩٩٢م، وبدأت مرحلة التنفيذ على نطاق العالم في عام ١٩٩٧م ,Ernest & Young, ١٩٩٤) (١٩٩٦ والتي يكمن مفهومها في أنها عبارة عن العمليات المستمرة لتحديث إجراءات مراجعة الحسابات التقليدية،من خلال تصميم وتبني أسلوب يقدم أفكاراً أكثر وحلولاً ونتائج تساعد في تحقيق مميزات مالية وعملية وتنافسية للمنشأة محل المراجعة، وعليه فإن الأمر يتطلب أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رغبات العملاء والإدارة والملاك والأسواق المالية، مما يستدعي قيام المكتب بتقدير احتياجات العملاء وغيرهم من المستفيدين وتقدير الأمور التي تتطلب الاهتمام سواء كانت من داخل المنشآت محل المراجعة أو مستمدة من محيطها الاقتصادي والاجتماعي والتنظيمي (Ernest & Young, ١٩٩٥).

فلسفة نهج مكتب إرنست ويونغ في مراجعة الحسابات المبتكرة تقوم على أن هدف المراجعة لم يعد يقتصر على مسألة إبداء الرأي الفني عن مدى عدالة القوائم المالية فحسب (كما هو مقر نظاماً من واقع أنظمة الشركات والمعايير المهنية)، بل امتد كذلك هذا الهدف ليشمل تقييم المخاطر المحتملة التي تواجهها المنشأة محل المراجعة ورؤى المكتب عن مدى انسجام أنشطة هذه المنشأة ونظمها المحاسبية والرقابية مع استراتيجياتها وأهدافها المقرة بالإضافة إلى تقديم الأفكار والاقتراحات اللازمة للتحسين (Chiesa et al., ١٩٩٦).

ثالثاً: بالنسبة لمكتب كي بي إم جي (KPMG)، فقد قام باستخدم نداءات ومطالبات عملائه في تسويق نهجه الجديد، حيث يؤكد المكتب أن العملاء لم تعد تكفيهم مخرجات عملية مراجعة الحسابات التقليدية والتي تقوم بالنظر فقط إلى الأرقام، للإجابة عن كل ما لديهم من استفسارات أو للوفاء بكل ما يطلبونه من معلومات، فقد أصبحوا ينتظرون بأن تقدم إليهم المراجعة معلومات وبيانات إضافية مثل معرفة ما هو وضعهم بالمقارنة مع المنشآت الأخرى المنافسة؟ وكذلك ما هي المخاطر المحتملة التي تواجه أعمالهم؟ واستناداً إلى ذلك صرح أحد كبار الشركاء في مكتب (KPMG) أن مراجعة الحسابات التقليدية قد تم إعادة اكتشافها (Jeppesen, ١٩٩٨).

النهج الجديد لهذا المكتب هو نهج قياس النشاط التجاري (Business Measurement Process, BMP).

وبالرغم من أن تقديمه كان في عام ١٩٩٥م إلا أن تنفيذه في جميع الدول لم يتم حتى الآن بالشكل المطلوب، وهو يصف المراجعة الحديثة على أنها أسلوب شامل يقوم بإجراء عملية المراجعة على مستوى منشأة العميل ككل، حيث يبدأ المراجع بدراسة المنشأة من أدنى مستوى في الهرم التنظيمي الإداري إلى أعلى مستوى، وبذلك يتمكن من تكوين فهم عام عن الأهداف الإستراتيجية للعميل والمخاطر التي تعترض طريق وصوله لهذه الأهداف، والإجراءات الرقابية اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، كل ذلك بعيداً عن إبداء الرأي في القوائم المالية (Bell et al., ١٩٩٧).

فعملية قياس النشاط التجاري في المراجعة تدور حول مساعدة العملاء على تحقيق أهدافهم الإستراتيجية من خلال التركيز في المراجعة على كيفية تقديم المعلومات المناسبة والملائمة لمتخذي القرار لدى منشأة العميل (Jeppesen, ١٩٩٨).

وهو أسلوب نظامي لتحسين عمليات وأعمال المنشأة محل المراجعة، حيث أن أنشطة (BMP) تسعى إلى جعل عمليات العمل أكثر كفاءة وفعالية وقدرة على التكيف مع البيئة المتغيرة دائماً. ويقوم أسلوب المراجعة الجديد بإجراء تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات (Strengths, Weaknesses, Opportunity and Threats, SWOT)، والذي يتم من خلاله القيام بمراجعة جميع أعمال العميل واستراتيجياته بما فيها من نقاط للقوة ونقاط للضعف، بالإضافة إلى تحديد الفرص المتاحة أمامه والتهديدات التي تواجه أعماله واستراتيجياته، وكذلك مقارنة أداءه بالمنافسين.

ويكون التركيز في نهج قياس النشاط التجاري منصباً دائماً على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تساهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, ١٩٩١).

ويعتمد هذا الأسلوب الجديد على خمس مراحل مترابطة، وتعمل بصورة متزامنة بعض الشيء هي (Jeppesen, ١٩٩٨):

المرحلة الأولى: القيام بإجراء تحليل إستراتيجي للعميل محل المراجعة وتقييم المخاطر بشكل عام، ومن خلال هذا التحليل يستطيع المراجع تكوين فهم عن طبيعة البيئة والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وبالتالي يستطيع تقييم مخاطر الأنشطة التجارية وكذلك الإجراءات الرقابية التي يستخدمها العميل لمواجهة تلك المخاطر. هذه المرحلة جزء منها يقضي بأن يقوم مساعدي المراجع (فريق عمل المراجعة) بالعمل مع موظفي المنشأة التي تتم مراجعة حساباتها وذلك لمعرفة تاريخ المنشأة محل المراجعة ونشاطها التجاري، وتحديد استراتيجياتها وأهدافها، ومخاطر الأنشطة التجارية التي تواجهها، والإجراءات المتخذة لمواجهة هذه المخاطر، بالإضافة إلى ذلك يتم جمع المعلومات من خارج المنشأة عن تركيبة السوق واتجاهاته والعلاقات الترابطية والديناميكية في مختلف المنشآت المنتمية لنفس حقل النشاط، والأمور الحرجة والاستثنائية التي يواجهها هذا النشاط ومخاطرها.

المرحلة الثانية: القيام بتحليل النشاط التجاري للعميل، ويتم من خلالها تكوين فهم عميق عن الأنشطة التجارية والرئيسية التي يقوم بها العميل والتي تدعم الإستراتيجية التي وضعتها المنشأة محل المراجعة. ومن خلال هذا التحليل يتمكن المراجع من تكوين فهم متعمق عن الكيفية التي قامت بها المنشأة محل المراجعة بخلق القيمة، وذلك من خلال دراسة كل نشاط أساسي تجاري في المنشأة وتحديد أهدافه والمخاطر التي يواجهها، وكذلك الإجراءات الرقابية التي تم تنفيذها وعملها لمواجهة هذه المخاطر. هذه المرحلة تعمل في نطاق ثمانية محاور أساسية، تشمل: تحديد الأهداف الأساسية لكل نشاط تجاري، ثم تحديد المدخلات اللازمة لتنفيذ كل نشاط، ثم تحديد الأنشطة المهمة لتنفيذ هذه المدخلات، ثم تحديد مخرجات النشاط، تحديد الإجراءات الرقابية أو النظم التي تساعد المراجع على إدارة العمليات الخاصة بكل نشاط، ثم تحديد مستويات ومراحل العمليات المرتبطة بكل نوع من أنواع الأنشطة، ثم تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف وكذلك الإجراءات الرقابية التي يمكن من خلال تطبيقها أن تنخفض المخاطر للمستوى المقبول بهدف تحقيق الأهداف، وأخيراً تحديد الأعراض الجانبية للأداء السيئ (إن وجدت).

المرحلة الثالثة: عملية تقييم المخاطر، وهي عملية مستمرة يتم القيام بها طوال فترة المراجعة بهدف التأكد من معقولية تقييم العميل للمخاطر التي يتعرض إليها، ويأخذها في حسبانه ويتعامل معها بشكل جيد.

المرحلة الرابعة: قياس النشاط التجاري، ويتم فيها الحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي عن القوائم المالية. كما يكون التركيز في هذه المرحلة منصباً على المتغيرات التي تؤثر على منشأة العميل، لذلك يتم الحصول على المعلومات المالية وغير المالية وتحليلها وربطها بعامل الوقت والمنافسين.

ومن أهم العوامل التي تؤخذ في الاعتبار في هذه المرحلة:

قدرة العميل على تحقيق أرباح عالية نسبياً قياساً بالمنافسين، والمحافظة على المستوى الحالي من تحقيق الأرباح في المستقبل، وتمسك العميل بأخلاقيات السوق والمهنة التي يمارسها، وبالتالي القدرة على تحقيق أرباح عالية. وتعتبر هذه العوامل بمثابة مؤشرات على وجود أنظمة رقابية فعالة في منشأة العميل وانخفاض المخاطر التي يتعرض إليها وبالتالي إمكانية تقليص نطاق المراجعة وعدم التوسع في الاختبارات التفصيلية.

وفي نهاية هذه المرحلة يتمكن المراجع من التوصل إلى رأي عن قدرة المنشأة على الاستمرار، كما يحصل المراجع على خطاب الإفصاح العام من الإدارة والتي تتعهد بموجبه أنها أعدت القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وقدمت للمحاسب القانوني كافة البيانات والمعلومات التي طلبها. ومع نهاية هذه المرحلة يقوم المكتب بتزويد إدارة المنشأة محل المراجعة بثلاثة تقارير هي:

الأول يقدم وصفاً لنشاط العميل التجاري (Business Profile)، والثاني يوضح وجهة نظر المكتب (KPMG) وتقييمه لردود أفعال إدارة المنشأة محل المراجعة وتقديرها للمخاطر (Business Risk Profile)، والثالث يتم فيه تحليل اتجاهات السوق والثغرات وتقييم أداء العميل بالمقارنة مع أداء المنافسين (Gap Analysis).

المرحلة الخامسة والأخيرة: التطوير المستمر، ويتم من خلالها إيجاد الحلول الملائمة للمشاكل التي تم تحديدها من خلال تحليل الثغرات والتي تؤدي إلى تحسين أداء العميل، مع الأخذ في الاعتبار لجميع المؤشرات المالية وغير

المالية عن النشاط التجاري، ومؤشرات الأداء، والأدوات الرقابية الإدارية التي تؤدي إلى زيادة الربحية والتحسين في الأداء.
بعبارة أخرى تعتبر هذه المرحلة بمثابة الفرص المستقبلية التي تتيح تقديم خدمات استشارية للعميل في المستقبل.
رابعاً: وأخيراً، مكتب ديلوت وتوش (Deloitte and Touche)، فقد استحدث نهجاً جديداً في المراجعة تمت تسميته بإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering)، وهذا النهج أصبح له دور أساسي في تقديم الفكر المناسب للمنشأة محل المراجعة، وغالباً ما يقتضي تبني الفكر المقترح إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمال المنشأة محل المراجعة لغرض تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, ١٩٩٥; Brands, ١٩٩٨).
ويتم ذلك بواسطة المعرفة التفصيلية بطبيعة عمل العميل وطريقة المحاسبة لديه، بالإضافة إلى تصميم إجراءات المراجعة المناسبة والتي تأخذ في اعتبارها المخاطر المصاحبة للعميل وعمل المراجعة وأرصدة الحسابات الهامة، وذلك حتى يستطيع المراجع تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على
مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تساهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, ١٩٩١; Cullinan and Sutton, ٢٠٠٢). لذلك يقوم المراجع بمشاورة عملائه لتحديد احتياجاتهم وتوقعاتهم ومتطلبات الخدمة المختصة قبل القيام بأي إعداد أو تنفيذ لخدمة العميل أو تخطيط لمراجعة حساباته.
وبالرجوع إلى دليل الرقابة النوعية والإجراءات المكتبية لهذا المكتب، نجد أنه يستخدم نظاماً للحاسوب يشتمل على مجموعة متطورة من البرامج الالكترونية، تمت تسميته بنظام المراجعة/٢ (Audit System\٢) يتميز بالصفات التالية (Deloitte and Touche, ٢٠٠٢):
اشتقاق أسلوب المراجعة والتخطيط له يكون من واقع خبرة الشركاء، بالإضافة إلى الفهم التفصيلي بعمليات المنشأة محل المراجعة وبيئتها.
تحديد المخاطر المرتبطة بكيان المنشأة وإجراءات المراجعة، بالإضافة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية والكشف عن هذه الأخطاء؛ وذلك بتصميم إجراءات مراجعة مناسبة تركز على هذه المخاطر.

التفاعل مع إدارة المنشأة، والاستجابة لاحتياجاتها وتوقعاتها واهتماماتها بشكل مناسب.
يتم تفصيل خطة المراجعة على ضوء الاستجابة للظروف المتغيرة.
بالإضافة إلى أن هناك أساليب خاصة يتبعها المكتب عند القيام بعمليات المراجعة الكبيرة والمتخصصة تعرف باسم (Deloitte Touche Tohmatsu Audit Approach, DTTAA)، وهي مجموعة إجراءات قام بتطويرها المكتب، وهي تعتمد على تصميم برنامج مراجعة خاص بكل عميل يطلق عليه أسلوب دعم المراجعة الذكية (Smart Audit Support, SAS)، وهذا البرنامج يجري إعداده عن طريق القيام بأعمال معينة طبقاً لتسلسل منطقي، تبدأ بتتبع المخاطر المصاحبة للعميل والقيام بمراجعة أرصدة الحسابات الكبيرة من مرحلة تحديدها (مرحلة التخطيط) إلى مرحلة تنفيذ وإعداد تقارير المراجعة (Deloitte and Touche, ٢٠٠٢).
ويقوم أسلوب (SAS) بحذف فرصة ترك أي مخاطرة غير محددة مما يساعد على إجراء مراجعة فعّالة، ويعتمد أسلوب (SAS) على هذه الخطوات لإرضاء عملائه وتقديم خدمة مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وهي (Deloitte and Touche, ٢٠٠٢):
معرفة توقعات العميل، وتحليل احتياجاته ومتطلبات خدمته.
وضع وتطوير أهداف الخدمة التي تتفق مع احتياجات العميل وتفوق توقعاته.
تنفيذ خطة الخدمة التي تحقق هذه الأهداف وتتوقع المشاكل وتتجنب المفاجآت.
إيجاد اتصالات فعّالة وخلاّقة.
تزويد إدارة العميل بمعلومات عن ظروف نشاطه والاقتراحات البناءة لتحسين هذا النشاط.
تقوية وزيادة علاقات المكتب مع مدراء العميل الرئيسيين.
التأكيد على حل المشاكل فوراً في جو احترام متبادل.
الحصول على تقييم دوري لعمل المكتب من العميل.
تقاضي أجور تعادل قيمة الخدمة التي يقدمها المكتب والمسؤوليات التي يتحملها والتي يعتبرها عملاؤه معقولة وعادلة.

الفصل السادس
تقويم أساليب الحسابات النقدية من خلال نظام التحليل الإحصائي

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات ، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة ، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم صياغة بعض الفرضيات لتحقيق ذلك والإجابة على تساؤلاتها .

وقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع إستبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات.

وباستخدام SPSS أيضًا قام الباحث بتحليل بيانات الإستبانة من خلال البرنامج الإحصائي الاختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثيرًا إيجابيًا كبير على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل.

بينما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات تبعًا للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات .

وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها: الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة

كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مراجعي الحسابات، مع فرض نظامًا مناسبًا وعلميًا في تحديد تلك الأتعاب، كما أوصى البحث الجهات الرسمية والجمعيات المهنية بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

" العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين "

المبحث الأول

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم ، وما صاحبتها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron ١٩٩٧ م ، وأزمة شركة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١ م ، وكذلك أزمة شركة) وورلد كوم الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢ م ، وأخيرا الأزمة المالية العالمية في الربع Worldcom) الأخير من عام ٢٠٠٨ م، والتي لا تزال آثارها ماثلة أمام أعيننا حتى ألان، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص والتي بلغت أكثر من ١٣٠ بنكًا والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم.

ويتحمل المحاسبون القانونيون جزءًا كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدر ة عل ى أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع المباد ئ والمعايير المحاسبية والالتزام بآداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم، كما حدث لشركة المراجعة) آرثر واحدة من شركات المراجعة الست الكبيرة في العال م، "Arthur Anderson") أندرسون والتي كانت تقوم بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون، ووورلد كوم.وعلى إثر ذلك اختفى اسم شركة المراجعة آرثر أندرسون من السوق المهنية.

وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، كون الهدف الرئيس من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عامًا.

وترجع أهمية مراجعة البيانات المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من كونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة، تعتمد اعتمادًا كبيرًا على نتائج المراجعة.

ومن أهم مستخدمي القوائم المالية، ويطلق عليهم (الطرف الثالث)، البنوك، والجهات الحكومية.

والدائنون والمستثمرون، والجهات المنظمة للمهنة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد لكي يطمئن الجميع بأن المنشاة التي يراجعها تسير حسب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

وأخيرًا ظهر المعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٢٠) رقابة الجودة لأعمال المراجعة، والذي بين بأن على جميع مكاتب المراجعة التي تصدر قوائم مالية للعملاء أن تطبق معايير رقابة الجودة.

وفي نهاية القرن الماضي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتأسيس ثلاثة مراكز خاصة بجودة مراجعة الحسابات (Audit Quality) تهدف إلى الرقي بجودة خدمة مراجعة الحسابات. كذلك فقد قامت الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء أقسام خاصة بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في المنطقة، منها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO)، والهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين (SOCPA).

وكما هو ملاحظ وبناء على ما سبق نجد أن مفهوم الجودة في مراجعة الحسابات من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، لما تشكله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

لذلك سنحاول من خلال هذا البحث تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة

الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات (مكاتب وشركات المراجعة)، كالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، واستقلاليته، وتحديد أتعابه، وتنظيم مكتب مراجع الحسابات وسمعته، وكذلك دراسة وتقييم العديد من المؤثرات الأخرى.

وفي هذا البلد أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم مراجعة الحسابات وفق ضوابط ومعايير مهنية معينة في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة محلية تحكم العمل المهني المحاسبي. إن تحديد خصائص جودة المراجعة والتدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة فيها لاشك يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة، وتدعيم جودة المراجعة من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها.

مشكلة البحث:

إن عدم رضاء المجتمع المالي عن أداء عمل مراجعي الحسابات، ينبع مما يتوقعه هذا المجتمع من المراجعين بتزويدهم ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء الجوهرية، بحيث يصدر مراجع الحسابات رأيًا بدون تحفظ على القوائم المالية، في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشأة على الاستمرار في أعمالها وهو ما يعرف باسم (فجوة المراجعة) وذلك نتيجة لكون مراجع الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الأعمال الموكلة إليه، وهذا أثار تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير مراجع الحسابات المستقل، وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية، وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة المراجعة والتدقيق بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع.

في المملكة تزايدت حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة للحصول على عملاء جدد، ويستمر التهاون من قبل الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في إصدار معايير محاسبية محلية، وتنعدم معايير المراجعة، وتفتقر المهنة في المملكة إلى قواعد سلوك مهني لممارسي مهنة مراجعة الحسابات، كل ذلك يمثل تهديدًا حقيقيًا يواجه جودة أداء هذه المهنة تجاه عملائها والأطراف الآخرين . وبناءً عليه فإن مشكلة البحث تتمحور حول التساؤلات الآتية:

ما هي العوامل التي يمكن أن يستخدمها المحاسبين القانونيين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة ؟

ما هي الوسائل التي يمكن اقتراحها لتطوير مستوى جودة خدمات مهن المراجعة في المملكة ؟

هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، وتنظيم مكتبه، وسمعته، وعلاقاته على جودة أداء عملية المراجعة في المملكة ؟

هل تؤثر استقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أتعابهم على جودة عملية المراجعة في المملكة ؟

هل إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر على جودة الأداء في عملية المراجعة في المملكة ؟

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

التعرف على مفهوم جودة أعمال المراجعة، وإبراز أهميته وأهدافه، والسياسات والإجراءات المكونة له.

تحديد الخصائص أو العوامل التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات في المملكة.

تحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل بند من هذه العوامل، ودراسة أهميته، ودرجة تأثيره في جودة المراجعة.

المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة مراجعة الحسابات، وتضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة، للوصول بها إلى المستوى المطلوب.

الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تطوير أداء مكاتب المراجعة والمراجعين القانونيين في المملكة بما يضمن تحقيق مستوى معقول من الجودة، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الرسمية والمؤسسات المنظمة للمهنة.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، ومن أجل ألإجابة عن تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه صيغت الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى :" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الثانية :" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة" .

الفرضية الثالثة :" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الرابعة : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الخامسة:" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المملكة تبعًا للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات كالمؤهل العلمي، والتأهيل المهني، العمر، المسمي الوظيفي، عدد سنوات الخبرة المهنية".

تعتبر البيانات المالية المراجعة من قبل مراجعي الحسابات مهمة لكثير من الأطراف والمستخدمين، ومصداقية تلك البيانات تعتمد على العوامل التي تؤثر في إصدار تلك البيانات.

أهمية المجال الذي سيتناوله البحث وهو(جودة مراجعة الحسابات) من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المملكة ، فالذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها، والعوامل المؤثرة فيها.

على الرغم من الاهتمام الواسع بموضوع الجودة بصفة عامة، وجودة مراجعة الحسابات بصفة خاصة إلا أن هذا الموضوع لم ينل نصيبه من البحث والدراسة بالصورة المطلوبة.

يؤكد هذا البحث على ضرورة إتباع رقابة على جودة أعمال المراجعة، وخاصة بعد تحديدها لأهم العناصر المؤثرة في جودة المراجعة.

إن الاهتمام برقابة جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها سوف يفتح المجال للبحث في هذا الموضوع، مما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة، ويزيد من مستوى الإفصاح والمصداقية في التقارير المالية.

إن هذه الدراسة تمثل مصدرًا ومرجعًا هاماً للمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة الجهات الرسمية والجمعيات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها، وكذلك مكاتب المراجعة من أجل الارتقاء بأدائها.

منهجية البحث:

سوف يعتمد الباحث على كل من المصادر الأولية والثانوية في جمع البيانات المناسبة. توزع على مراجعي (Questionnaire) فالمصادر الأولية تتمثل بتصميم استمارة استبيان الحسابات، ومدراء المراجعة وأصحاب وشركاء مكاتب في مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة، وذلك حسب سجل المحاسبين القانونيين المعتمدين رسميًا لدى وزارة التجارة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أما بالنسبة للمصادر الثانوية فتم الاعتماد على الكتب، والدوريات، والمجلات المهنية المتخصصة، والمقالات، والدراسات السابقة بالإضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت والمواقع المتخصصة.

وسوف يعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لمناسبته لطبيعة البحث، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات ولاختبار الفرضيات الموضوعة في البحث.

لتحليل البيانات ولاختبار الفرضيات الموضوعة في البحث.

محددات البحث:

تقتصر هذه الدراسة على مناقشة المتغيرات والعوامل المتوقع أن لها تأثيرًا جوهريًا على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، والمرتبطة بأصحاب المهنة من أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات والمراجعين بشكل عام، وتستبعد المتغيرات الأخرى المتعلقة بالمنشآت محل المراجعة ، والعوامل المرتبطة بالنظام الاقتصادي والمالي السائد وأثره على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

الدراسات السابقة:

تناول الكثير من الباحثين والدارسين جودة مراجعة الحسابات، والعوامل المؤثرة فيها، على الصعيد السعودي وعلى الصعيد الإقليمي والدولي .وقد تمت دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفيما يلي بعض هذه الدراسات:

دراسة: التويجري ، والنافعابي (٢٠٠٨)بعنوان "جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين "في المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونين .

وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب المراجعة . وقد جمع البحثان البيانات من خلال استبانة تم تصميمها اعتمادًا على الدراسات السابقة، مع إضافة بعض العوامل المحتملة التأثير والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات.

وكانت نتائج التحليل كما أوضح الباحثان بأن أكثر ثلاثة العوامل تأثيرًا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.

الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي في رأي الباحثين تتمثل في:

التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، وأتعاب المراجعة، والسمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة .

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع .

كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددًا من عوامل الجودة وعددًا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي : (نوع وظيفة المراجع ، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة).

دراسة الأديمي : (٢٠٠٧) بعنوان" مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية."

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأكثر تأثيرًا على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال استقصاء لآراء المراجعين في مكاتب المراجعة العاملة في المملكة، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المكلفين بمراجعة حسابات شركات ومؤسسات القطاع العام .وتم توزيع استبيان محددًا من خلاله عدة عوامل يؤثر كل منها على جودة أداء المراجعة على عينة كبيرة. وقد توصل الباحث إلى اتفاق المراجعين محل الدراسة على وجود تأثير لمتغيرات الدراسة البالغة (٩) متغيرات وهي التخطيط الجيد لعملية المراجعة، أدلة الإثبات ،أوراق العمل ، الموازنة الزمنية ، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع العميل،حجم أتعاب المراجع .وقد كانت أهم توصيات الباحث هي الاهتمام بعملية التخطيط الجيد للمراجعة، ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية، إعداد أوراق عمل بشكل منظم وملائم، أن تكون المنافسة في إطار سلوك وآداب المهنة والامتناع عن قبول عمل قد يسئ لسمعة المهنة .كما أوصى الباحث بالتطبيق الكامل لمعايير المحاسبة والمراجعة، وبضرورة التناسب بين الأتعاب والأعمال المطلوبة والزمن اللازم للمراجعة.

دراسة: وهيب(٢٠٠٤) بعنوان" مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات / دراسة ميدانية ."

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب المراجعة في اليمن لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهميتها ، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب المراجعة لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي، وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسئول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، ومراجعة مكتب المراجعة لحسابات شركات عالمية .وقد اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، حيث وزعت استبانة واحدة على كل مكتب من مكاتب مراجعة الحسابات في العاصمة السعودية الرياض.

وبعد تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية كما يرى الباحث:
يوجد لدى مكاتب المراجعة في المملكة إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهمية تطبيقه.
لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.
تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.
لا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب، أو ارتباطه بمكتب مراجعة أجنبي، أو بتاريخ التأسيس، أو بحصول الشريك المسئول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.
يتفق ممثلو مكاتب المراجعة؛ عينة الدراسة على أنه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وأن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة بدرجة كافية.
وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة في المملكة، ومن أهم هذه التوصيات، الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة، وبمراجعي الحسابات ورفع مستواهم المهني، وإعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المراجعة للرقي بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة في المملكة.
دراسة: جربوع، ٢٠٠٤) م (بعنوان" مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية."
هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع دعاوي قضائية على مراجعي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

وأكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسئولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة.
وتم تقديم العديد من التوصيات الهامة ، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها .كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسمًا خاصًا لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ليقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.
بالإضافة للمقدمة تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:
الدراسة النظرية وتشمل الجودة ومفهومها في مراجعة الحسابات، ونتناول المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات وكذا المتغيرات المتعلقة بالمهنيين المختصين بمراجعة الحسابات.
الدراسة الميدانية وتشمل تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وأداة الدراسة المستخدمة والأساليب الإحصائية المستخدمة ، وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات
.النتائج والتوصيات.

المبحث الثاني
الدراسة النظرية

الجودة ومفهومها في مراجعة الحسابات

يتناول هذا المبحث المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، وكذا المتغيرات المتعلقة بالعاملين بمكاتب مراجعة الحسابات من المختصين بمراجعة الحسابات. ذلك أن مهنة مراجعة الحسابات تعتبر من أكثر المهن الخدمية والاستشارية تعقيدًا، نظرًا للنتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات.

تطور مفهوم الجودة:

يعتبر مفهوم الجودة (Quality) من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبحت لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.

وقد عرفها بعضهم بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة، والتي تؤدى إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم . (الصيح، عبدالحميد وجبران، محمد ، ٢٠٠٨ م، ص .٦٦).

ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) من أكثر المفاهيم الرائدة، والتي استحوذت على اهتمام واسع من قبل المختصين والإداريين ، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي .ولقد لعبت الإدارة اليابانية دورًا هامًا وحاسمًا في ظهور هذا المفهوم عبر مراحل تطور أساسية ومتعددة. (الصيح، عبد الحميد وجبران ،محمد ، ٢٠٠٨ م، ص .٦٤).

ولقد اختلف الباحثون في تعريف إدارة الجودة الشاملة، إذ أن الجودة نفسها تحتمل مفاهيم مختلفة من حالة إلى أخرى، ومن شخص لآخر.

وقد عرفها معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات .(الصيح، عبدالحميد وجبران ،محمد ، ٢٠٠٨ م، ص .٦٧).

ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معيارًا للجودة وهو أيزو،(ISO) وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام الجماعة الأوروبية بإتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة.وكلمة الأيزو(ISO)هي اختصارInternational Standardizatation Organization وهي مسمى المنظمة العالمية للمعايرة، وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية (مصطفى، احمد السيد، ٢٠٠١ ص ٤٥).

مفهوم جودة مراجعة الحسابات:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة ، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة. ويعتبر(De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة مراجعة الحسابات وعرفها بأنها :

احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره . (حميدات،محمد ـ٢٠٠١ ص ٤٦).

وأخيرًا ومن زاوية أخرى ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال، وعلى المستويين الأكاديمي والمهني ، ولها علاقة وصلة بجودة عملية الرقابة الخارجية على الحسابات، والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية المراجعة، ومن هذه المصطلحات ما يلي:

رقابة الجودة (Quality Control) :

عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مفهوم رقابة جودة مكتب المراجعة بأنه التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة ، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة

تأكيد الجودة (Quality Assurance):

ويقصد بهذا المفهوم إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة، والتي يقوم بها المكتب نفسه من خلال الرقابة المهنية على موظفي المكتب.

في حين ترى جمعية المحاسبين بهونج كونج بأن الفحص الخارجي للجودة من قبل جهة خارجية محايدة يسمى (رقابة الجودة).
الفحص المتعمق (Peer Review Program):
صدر هذا المعيار من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، في عام ١٩٨٩ كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة .وتم تعديل هذا البرنامج في عام ٢٠٠١ ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وهي:
مراجعة النظام System Review: وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبَقا لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.
مراجعة الارتباط Engagement Review : ويقصد بها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند -ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.
مراجعة التقرير Report Review : وتهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل-لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدى العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.
أهمية جودة مراجعة الحسابات:
تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة (Tayler,D,and Glezen,) .
١٩٩٤ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:
مراجع الحسابات : يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.
إدارة الشركة : تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية ، وبالتالي

فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية .ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

البنوك : تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية .ومما لاشك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابيًا على جودة قراراتهم.

الدائنون : يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم .ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرًا على قراراتهم في منح الائتمان.

الهيئات والأجهزة الحكومية : تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات.وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفَقًا لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة : تسعي كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوي عالٍ من الجودة من أجل تطو ير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.

إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءًا هامًا من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة:

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام .كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقًا لأعلى معايير الجودة .

وفيما يلي بعض تلك الإجراءات المتخذة من قبل تلك المجمعات المهنية:

الإرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٧٩ أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني ، وتم تطويره عام ١٩٩١ ، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية ، والاسترشاد بآراء الخبراء ، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد ، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين.

وفى عام ١٩٨٩ ،أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجًا أطلق عليه الفحص المتعمق ، (Peer Review Program) ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسئولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في

تقييم أداء مكاتب المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام Quality Control System لدى مكاتب المراجعة،ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.

وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهرًا من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم.

وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير ٢٠٠١ من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات(حسنين وقطب،٢٠٠٣ ٣٦٤).

إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة: قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام ١٩٩١ ، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز.

وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدى إلى عدم موضوعية الأداء (www.icaew.com).

إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة: أما على المستوى العربي، فالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) هي أول ،جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، أصدرت في عام ١٩٩٤برنامجًا لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية .

ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء،المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب .ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال ٩٠ يومًا من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور .
وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش، والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة، في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة.
وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
ويؤدى هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام، أوكل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص.
ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة.
كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة، بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب .
ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.
وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة، والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين ، تقويم أداء

الموظفين وترقيتهم ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم ، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه ،والفحص الداخلي الدوري وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة .

ومن الجدير بالملاحظة أن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام ١٩٩٦ المعيار رقم ٧) (والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة.

ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة.

وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين.ومما هو جدير بالذكر أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (٧) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر في عام . ١٩٨١

وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة .

وتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات، مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب، وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب، وكذلك مدى توثيق هذه السياسات، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات ، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، والمراقبة. (حسين ، قطب ، ٢٠٠٣، ٣٦٨).

الإرشادات في القانون اليمني : لم تقم جهة رسمية أو غير رسمية في الجمهورية اليمنية حتى اللحظة بإصدار أية معايير محاسبية أو معايير مراجعة محلية .

ويتم العمل في الوقت الحاضر بمعايير المحاسبة الدولية ، وكذا معايير المراجعة الدولية من قبل معظم المكاتب المحاسبية العاملة في الجمهورية اليمنية.

وتوجد بعض الإشارات في الفصل السادس من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩ م المنظم لمهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية يفهم منها بأنها تشير إلى بعض جوانب جودة المراجعة.

فقد نصت المواد من (٤٣ – ٥١) من القانون على بعض النصوص يمكن تلخيصها في:

يجب على المحاسب القانوني، عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات، أن يلتزم بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامه، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملائمة الإفصاح فيها.

يجب على المحاسب القانوني أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهارته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه

يجب على المحاسب القانوني أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل، وتقسيم العمل على المساعدين، والإشراف المباشر عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه، ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل.

يجب على المحاسب القانوني أن يمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبه، والتي تعطى صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله .كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشرة سنوات من تاريخ إصداره للتقرير، مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب.

يجب على المحاسب القانوني عند إعداد تقارير المراجعة أن يشير إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها
يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابيًا بما تم اكتشافه من اختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق، وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابيًا بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره.
يجب على المحاسب القانوني أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقًا للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابيًا إلى أية مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها ، ما لم فعليه الإفصاح عن ذلك في تقريره.
ومن خلال استعراض النصوص القانونية السابقة، يلاحظ أنها قد اشتملت على العديد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وهي:
العناية المهنية.
الالتزام بالتشريعات القانونية النافذة.
التدريب وتطوير المهارات.
التخطيط لعملية المراجعة.
الإشراف على أعمال المساعدين.
تنظيم أوراق العمل والاحتفاظ بها.
مراعاة الأصول المحاسبية المتعارف عليها.
مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وكافة المخالفات في الحسابات والسجلات والدفاتر (الأديمي ، منصور، ٢٠٠٧، ص ٧٢ – ٧٣).
إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي:
اهتمت هذه الهيئة، مثلها مثل باقي الجمعيات المهنية، بتحسين الجودة لعملية المراجعة في البلدان الأعضاء، وأصدرت كثيرًا من الإصدارات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة .

فأصدرت عدة إصدارات، منها معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني والذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة والذي صدر في شهر أغسطس ٢٠٠٣ م بعد إقراره في اجتماع مجلس إدارة الهيئة الذي انعقد خلال الفترة (١ – ٤) يونيو ٢٠٠٣ م وتوصل المجلس فيه إلى الصيغ النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، وقرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على المحاسبين والمراجعين والجامعات والجهات ذات العلاقة الأخرى، وأن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حيالها،على أن تصل للهيئة قبل نهاية عام ٢٠٠٣ م

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن هناك اهتمامًا متزايدا من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة .

وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق الإرشادات إلزاميًا أما البعض الآخر فاعتبر مسألة الالتزام بها اختياريًا. كون التطبيق الإلزامي قد أثار بعض المشاكل في الدول النامية .وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة المراجعة تتسم بالتعقيد، خاصة في الحالات التي قد يلتزم المراجع فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويخفق في الالتزام بالبعض الآخر.

ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة:

صدر المعيار الدولي رقم(٢٢٠) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة Quality Control For audit work في شهر يونيو، ١٩٩٤ ، وهو من معايير المراجعة الدولية (ضبط جودة العمل في المراجعة) ويهدف هذا المعيار إلي توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا على عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقًا للمعايير المحددة والمتعارف عليها.

وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعي مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة .ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم) (٢٢٠ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة، ما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،٢٠٠٢)

المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى

.ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل .

ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصًا لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة .وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى :توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصًا، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية .كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسئولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء

الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل :

تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئولا عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع المراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة . ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة

قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

الرقابة:يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة.

المبحث الثالث
الدراسات الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفًا لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفًا للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرًا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

منهجية البحث:

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي الذي تناولته الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي يتعلق بمجالات العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيتها واستقلالها.

وهي دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في المملكة ، من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

مجتمع وعينة الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة ، والتي يبلغ مجموعها "٥" مكاتب مراجعة والمكتب يعمل فيه أكثر من مراجع مرخص له بمزاولة المهنة لعام ٢٠٠٩ م ، عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل "١٠" استبانات.

أداة الدراسة الميدانية:
استخدم الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة .
وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:
القسم الأول : يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على) (٥فقرات، مثل المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي ، والتأهيل المهني، والخبرة العملية ، وفئات العمر(انظر الاستبانة ملحق رقم١).
القسم الثاني : انقسمت أسئلة الاستبانة إلى المحاور الأربعة التالية:
المحور الأول : يبين العلاقة بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة، واحتوى على خمس فقرات من (١ – ٥).
المحور الثاني: يبين العلاقة بين تنظيم المكتب وسمعته وشهرته وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة ويحتوي على ست فقرات من (٦ – ١١).
المحور الثالث : يبين العلاقة بين استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة، واحتوى على أربع فقرات من (١٢ – ١٥).
المحور الرابع : يبين العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة، واحتوى على ثلاث فقرات من (١٦ – ١٨).
وكانت كل فقرة من فقرات كل محور مقسمة وفق تصنيف ليكرت الخماسي كالتالي:

التصنيف	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً
الترميز	٥	٤	٣	٢	١

صدق أداة الدراسة الميدانية وثباتها "صدق أداة الدراسة" :
تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها .

وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، أما الفئة الثانية فقد شملت نخبة من الأكاديميين المتخصصين بمجال الإحصاء، وتم الأخذ بملاحظاتهم وإعادة صياغة بعض الفقرات بشكل يحقق الاتساق والتوازن بين فقرات الاستبانة.

المعالجات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، وحساب المتوسطات الحسابية، والنسب المئوية، والانحرافات المعيارية لكل فقرة ولكل مجال.

تحليل لدراسة بواسطة برنامج spss

البيانات الأولية

جدول رقم (١)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير النوع

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	٨	٨٠.٠
أنثى	٢	٢٠.٠
المجموع	١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (١) أن (٨) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٨٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة ذكور وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (١٠) منهم يمثلون ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة إناث.

جدول رقم (٢)
توزيع أفراد الدراسة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من ٣٠سنة	٤	٤٠.٠
من ٣٠سنة إلى أقل من ٤٠سنة	٣	٣٠.٠
من ٤٠سنة إلى أقل من ٥٠سنة	٢	٢٠.٠
من ٥٠سنة فأكثر	١	١٠.٠
المجموع	١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٢) أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة أعمارهم اقل من ٣٠ سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (٣) منهم يمثلون ما نسبته ٣٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة أعمارهم من ٣٠سنة إلى أقل من ٤٠سنة،و (٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة عمرهما من ٤٠سنة إلى أقل من ٥٠سنة ،مقابل (١) منهم يمثل ما نسبته ١٠.٠%من إجمالي أفراد الدراسة عمره اقل من ٥٠ سنة.

جدول رقم (٣)
توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل	التكرار	النسبة
بكالوريوس	٢	٢٠.٠
دبلوم	٢	٢٠.٠
ماجستير	٢	٢٠.٠
دكتوراه	٤	٤٠.٠
المجموع	١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٣) أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه وهم الفئة الأكثر

من أفراد الدراسة ، بينما (٢٣) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهما العلمي بكالوريوس،و (٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهما العلمي دبلوم ، و(٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠%من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهما العلمي ماجستير.

جدول رقم (٤)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير الشهادة المهنية

الشهادة	التكرار	النسبة
محاسب قانوني	٤	٤٠.٠
عضو في socpa	٣	٣٠.٠
عضو في cpa	١	١٠.٠
لا يوجد	٢	٢٠.٠
المجموع	١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٤) أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة شهادتهم المهنية محاسبين قانونيين وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (٣) منهم يمثلون ما نسبته ٣٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة أعضاء في socda،و (٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة لا توجد لديهما شهادة مهنية،مقابل (١) منهم يمثل ما نسبته ١٠.٠%من إجمالي أفراد الدراسة عضو في coa.

جدول رقم (٥)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى	التكرار	النسبة
مدير أو شريك مكتب مراجعة	٤	٤٠.٠
مدقق حسابات رئيسي	٣	٣٠.٠
مراجع	٣	٣٠.٠
المجموع	١٥٠	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٥) أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة وظيفتهم مدير أو شريك مكتب مراجعة

وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (٣) منهم يمثلون ما نسبته ٣٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مدقق حسابات رئيسي، مقابل (٣) منهم يمثلون ما نسبته ٣٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مراجع.

جدول رقم (٦)
توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من ٥سنوات	٣	٣٠.٠
من ٥-١٠سنوات	١	١٠.٠
من ١١-١٥سنة	٢	٢٠.٠
من ١٦-٢٠سنة	٢	٢٠.٠
فوق ٣٠سنة	٢	٢٠.٠
المجموع	١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول رقم (٦) أن (٣) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٣٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة خبرتهم اقل من ٥ سنوات وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من ١١ – ١٥ سنة،و (٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من ١٦ – ٢٠ سنة، و(٢) منهم يمثلان ما نسبته ٢٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من فوق ٣٠ سنة،مقابل (١) منهم يمثل ما نسبته ١٠.٠%من إجمالي أفراد الدراسة خبرته من ٥ – ١٠ سنوات.

السؤال:- " ما هي معايير المراجعة المتعارف عليها " ؟

للتعرف على معايير المراجعة المتعارف عليها تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور معايير المراجعة المتعارف عليها وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٧)
استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور معايير المراجعة المتعارف عليها مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
		النسبة %	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
١	التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة	ك	٧	١	١	-	١	٤.٣٠	١.٣٣٧	١
		%	٧٠.٠	١٠.٠	١٠.٠	-	١٠.٠			
٤	المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة	ك	٥	١	١	٢	١	٣.٧٠	١.٥٦٧	٢
		%	٥٠.٠	١٠.٠	١٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠			
٢	معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأدأب وسلوكيات المهنة	ك	٢	٣	٤	-	١	٣.٥٠	١.١٧٩	٣
		%	٢٠.٠	٣٠.٠	٤٠.٠	-	١٠.٠			

٥	مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة	ك	١	٤	٣	١	١	٣.٣٠	١.١٦٠	٤
		%	١٠.٠	٤٠.٠	٣٠.٠	١٠.٠	١٠.٠			
٣	توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل	ك	١	٢	٣	-	٤	٢.٦٠	١.٥٠٦	٥
		%	١٠.٠	٢٠.٠	٣٠.٠	-	٤٠.٠			
المتوسط العام								٣.٤٨	٠.٨٤٤	

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (١) وهى" التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة " بمتوسط (٤.٣٠من٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم
(٤، ٢) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:

جاءت العبارة رقم (٤) وهى" المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على إن تأثيرها كبير بمتوسط (٣.٧٠من ٥).

جاءت العبارة رقم (٢) وهى" معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأدأب وسلوكيات المهنة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على إن تأثيرها كبير بمتوسط (٣.٥٠من ٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (٥) وهى" مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة " بمتوسط (٣.٣٠من ٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون بتأثير بسيط على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها بسيط جدا تتمثل في العبارة رقم (٣) وهى" توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل " بمتوسط (٢.٦٠من ٥).

السؤال:- "ما مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته " ؟

للتعرف على مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٨)

استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
		النسبة %	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
١	توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة	ك	٩	-	١	-	-	٤.٨٠	٠.٦٣٢	١
		%	٩٠.٠	-	١٠.٠	-	-			
٣	ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية	ك	٤	٢	١	٢	١	٣.٦٠	١.٥٠٦	٢
		%	٤٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠			
٢	عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة	ك	٢	٤	٢	١	١	٣.٥٠	١.٢٦٩	٣
		%	٢٠.٠	٤٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠	١٠.٠			

٥	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلبيا على جودة أعمال المراجعة	ك	٢	٣	٢	١	٢	٣.٢٠	١.٤٧٦	٤
		%	٢٠.٠	٣٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠	٢٠.٠			
٤	كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة	ك	٣	١	٢	-	٤	٢.٩٠	١.٧٩٢	٥
		%	٣٠.٠	١٠.٠	٢٠.٠	-	٤٠.٠			
المتوسط العام								٣.٦٠	٠.٧٣٠	

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (١) وهى" توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة " بمتوسط (٤.٨٠من٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (٣، ٢) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:

جاءت العبارة رقم (٣) وهى" ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير بمتوسط (٣.٦٠من ٥).

جاءت العبارة رقم (٢) وهى" عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير بمتوسط (٣.٥٠من ٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بأن تأثيرهما متوسط تتمثلان في العبارتان رقم (٥، ٤) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما متوسط كالتالي:

جاءت العبارة رقم (٥) وهى" ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلبيا على جودة أعمال المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها متوسط بمتوسط (٣.٢٠من ٥).

جاءت العبارة رقم (٤) وهى" كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها متوسط بمتوسط (٢.٩٠من ٥).

السؤال:- " ما مدى استقلالية مراجع الحسابات " ؟

للتعرف على مدى استقلالية مراجع الحسابات تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى استقلالية مراجع الحسابات وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٩)
استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى استقلالية مراجع الحسابات مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
		النسبة %	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
٢	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أداى عملية المراجعة	ك	٥	١	١	-	٣	٣.٥٠	١.٨٤١	١
		%	٥٠.٠	١٠.٠	١٠.٠	-	٣٠.٠			
٤	قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبيا على جودة عملية المراجعة	ك	٣	٢	١	٢	٢	٣.٢٠	١.٦١٩	٢
		%	٣٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠	٢٠.٠	٢٠.٠			

١	يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة ، والموضوعية ، والاستقلالية في عمله	ك	٢	٢	٢	٢	٢	٣.٠٠	١.٤٩١	٣
		%	٢٠.٠	٢٠.٠	٢٠.٠	٢٠.٠	٢٠.٠			
٣	يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشاة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة	ك	-	١	٦	٢	١	٢.٧٠	٠.٨٢٣	٤
		%	-	١٠.٠	٦٠.٠	٢٠.٠	١٠.٠			
المتوسط العام								٣.١٠	٠.٥٤٣	

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحد من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها كبير تتمثل في العبارة رقم (٢) وهى" وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أداى عملية المراجعة " بمتوسط (٣.٥٠من٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على ثلاثة من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (٤، ١، ٣) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرها متوسط كالتالي:

جاءت العبارة رقم (٤) وهى" قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها متوسط بمتوسط (٣.٢٠من ٥).

جاءت العبارة رقم (١) وهى" يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة، والموضوعية ، والاستقلالية في عمله " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير جدا بمتوسط (٣.٠٠من ٥).
جاءت العبارة رقم (٣) وهى" يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشاة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة " بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تاثيرها كبير جدا بمتوسط (٢.٧٠من ٥).
السؤال:- " ما مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " ؟
للتعرف على مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٤)
استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
		النسبة %	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
٢	قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل النظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	ك	٧	٢	-	١	-	٤.٥٠	٠.٩٧٢	١
		%	٧٠.٠	٢٠.٠	-	١٠.٠	-			
٣	صعوبة عملية المراجعة ، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	ك	٤	١	٣	٢	-	٣.٧٠	١.٢٥٢	٢
		%	٤٠.٠	١٠.٠	٣٠.٠	٢٠.٠	-			

١	مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	ك	٣	٢	٣	٢	-	٣.٦٠	١.١٧٤	٣
		%	٣٠.٠	٢٠.٠	٣٠.٠	٢٠.٠	-			
٤	استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة	ك	١	٤	٣	١	١	٣.٣٠	١.١٦٠	٤
		%	١٠.٠	٤٠.٠	٣٠.٠	١٠.٠	١٠.٠			
المتوسط العام								٣.٧٨	٠.٤٧٨	

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (٢)
وهى" قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل أنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بمتوسط (٤.٥٠من٥).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (٣، ١) واللتان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:
جاءت العبارة رقم (٣) وهى" صعوبة عملية المراجعة ، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير بمتوسط (٣.٧٠من ٥).
جاءت العبارة رقم (١) وهى" مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على أن تأثيرها كبير بمتوسط (٣.٦٠من ٥).
يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على واحدة من مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم
(٤) وهى" استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بمتوسط (٣.٣٠من ٥).
بناء على ذلك فإن نتائج البيانات الأولية :
أن (٨) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٨٠.٠% من إجمالي أفراد الدراسة ذكور.
أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة أعمارهم اقل من ٣٠ سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.
أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.
أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة شهادتهم المهنية محاسبين قانونيين وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة .
أن (٤) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٤٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة وظيفتهم مدير أو شريك مكتب مراجعة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.

أن (٣) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته ٣٠.٠% من إجمالي أفرادا الدراسة خبرتهم اقل من ٥ سنوات وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.
السؤال:- " ما هي معايير المراجعة المتعارف عليها " ؟
أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في :
التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة
أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرهما كبير تتمثلان في:
المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة.
معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأدأب وسلوكيات المهنة .
أن أفراد الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها متوسط تتمثل في:
مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة.
أن أفراد الدراسة موافقون بتأثير بسيط على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها بسيط جدا تتمثل في.
توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل.
السؤال:- "ما مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته " ؟
أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في :
توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة.
أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما كبير تتمثلان في:
ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية).
عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة.
أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما متوسط تتمثلان في:

ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلبيا على جودة أعمال المراجعة .
كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.
السؤال:- " ما مدى استقلالية مراجع الحسابات " ؟
أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحد من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها كبير تتمثل في:
وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أداى عملية المراجعة
أن أفراد الدراسة موافقون على ثلاثة من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها متوسط تتمثل في:
قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة .
يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة ، والموضوعية، والاستقلالية في عمله .
يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشاة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة .
السؤال:- " ما مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " ؟
أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في:
قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل نظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.
أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرهما كبير تتمثلان في:
صعوبة عملية المراجعة ، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .
مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.
أن أفراد الدراسة موافقون على واحدة من مدى إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرها متوسط تتمثل في استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الرابع

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب ، واختبار الفرضيات ، وما تم عرضه

في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من اجل المساهمة في تحسين جودة مراجعة الحسابات في المملكة والوصول بها إلى المستوى المطلوب فقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:-

النتائج

يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أدلاء في عملية مراجعة الحسابات.

أثبتت النتائج أن تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات ، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصًا على توظيف مراجعين ذوى كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى.

أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات يؤثر سلبيًا على جودة أعمال المراجعة، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجعة للحصول على عملاء جدد.

أن استقلالية مراجع الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابيًا على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة مراجعة الحسابات بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته.

أكدت النتائج بأن تخفيض المراجع لأتعابه المهنية من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلبيًا على جودة مراجعة الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة المراجعة في سبيل الاحتفاظ بالعميل، وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.

أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجع تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال المراجعة، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات .كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة.

إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدى إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة ، ويؤدى إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها.

بينت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المملكة تبعًا للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات لكل من العمر، الشهادة الأكاديمية ،التأهيل المهني ،المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

في ضوء النتائج السابقة يتقدم الباحث بالتوصيات التالية التي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة مراجعة الحسابات وكما يلي:

يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساسًا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة ، وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة في مكاتبهم.

يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب عملاء جدد كون ذلك يهدد جودة أداء مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات.

يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على الاستقلالية التامة ، ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة عملية مراجعة الحسابات.

يجب على الجمعيات المهنية القيام بتقدير حد أدنى لأتعاب مراجع الحسابات، ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفًا من تأثر ذلك على جودة أداء المراجعة.

يجب على مراجع الحسابات التخطيط المسبق، والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال قبول عملية مراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبه إتمامها بالصورة المقبولة، بالإضافة إلى ضرورة تزويد فريق عمل المراجعة بالنشرات والتعميمات، وما يستجد في أمور مهنة المراجعة.

يجب على الجهات الرسمية والهيئة السعودية للمحاسبين القانونين بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء والهيئة السعودية للمحاسبين القانونين صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة، ومراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب المراجعة لذلك.

نتيجة لوجود عدد كبير من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم نسبيًا والتي قد تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة لعدم وجود فريق عمل متخصص، وبشكل متكامل من استقلالية وتأهيل مهني مناسب، يرى الباحث ضرورة القيام بإعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، من حيث تصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ في عين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى تصنيف بممارسة عملية المراجعة في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط المطلوبة .ولا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يؤدى إلى رفع جودة المراجعة.

يوصي الباحث بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، وخاصة في قياس وتقييم جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية والشركات محل المراجعة، حيث يوجد قصور واضح في هذا المجال الذي يتطلب المزيد من البحوث والدراسات.

الفصل السابع

معاصرة المحاسبة الإدارية لبيئة التكنولوجيا المعاصرة ونتائجها

يعد المدراء الزبائن الأساسيين للمحاسبة الإدارية أنهم بحاجة إلى معلومات مفيدة لممارسة النشاط واتخاذ القرارات ، وهم بالتالي يعتمدون على الإسناد المستمر الذي يقدمه المحاسبون الإداريون لتعديل خططهم وموازناتهم ،لذا فان المحاسبون الإداريون يواجهون ألان تحولا أساسيا في الأسواق التي يقومون بخدمتها والتي تتطلب منهم سرعة الاستجابة لاحتياجات وطلبات المدراء في الحصول على معلومات تتسم بالموثوقية والملائمة وبخلافه فإنهم لن يتمكنوا من الاحتفاظ بوظائفهم في هذا المجال ولن يكونوا قادرين على إعادة زبائنهم إذا لم يستمروا بإرضائهم وتحقيق التفوق بأدائهم خصوصا وانه يمكن أن يكون هنالك الكثير من المحاسبين يتنافسون للسعي وراء وظائف على مدار العقد القادم.

أن التغير ليس بالجديد على المحاسبين الإداريين الذين يتوقع منهم أن يتقنوا أعمالهم المختلفة رغم كل شيء والانتقال من أولوية لأخرى، فمن الواضح أن الدور الذي سيؤديه المحاسبون الإداريون في السنوات القادمة سيكون مختلفا بشكل كبير عما كان عليه قبل الآن،ألا أن الأمر الأقل وضوحا هو كم من المحاسبين اليوم سيكونوا راغبين أو قادرين على التكيف مع العديد من متطلبات المهنة ليكونوا عوامل تغيير في المنظمات ويتمتعوا بمهارات تحليلية تمكن من تحديد الاتجاهات الجديدة وتقديم التوقعات والتنبؤ بها وان يقوموا بدور الشركاء في المنظمة.

لذا فان منهجية البحث ستتناول الأتي :

فقدان ثقة المدراء في إمكانية الاعتماد على المحاسبة الإدارية التقليدية لمواجهة متطلبات البيئة المعاصرة بسبب عدم امتلاك المحاسبين الإداريين لمهارات تحليلية تمكنهم من تقديم خدمات ذات مستوى عال وليكونوا عوامل تغيير في المنظمة مما يعني أن المحاسبين الإداريين سيجدون انه من الصعوبة التنافس

في مهنة مستمرة في الاتساع والتطور ما لم يستجيبوا للنهوض بمسؤولياتهم بشكل جوهري وسريع.
يهدف البحث إلى بيان الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال وما هي متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها من المحاسبين الإداريين لينسجم مع هذا التغير.
يقوم البحث على وضع فرضيتين أساسيتين تتمثلان بما يأتي:-
الفرض الأول: في ضوء البيئة المعقدة والمتغيرة باستمرار ونتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة ولغرض تحقيق الأهداف المطلوبة،فان على المحاسبين الإداريين الاستجابة لتلك التغيرات والتكيف معها .
الفرض الثاني : أن الدور الجديد للمحاسبين الإداريين يتطلب منهم إحداث تغيير جذري للنهوض بمسؤولياتهم كعوامل تغيير في المنظمات وبنفس الوقت كشركاء في العمل بدلا من مجرد امتلاكهم لمهارات وخبرات كافية لأداء الواجبات المالية التقليدية، لأنه بخلافه لن يتمكنوا من الاحتفاظ بوظائفهم أو أيجاد فرص للعمل في المهنة.
استنادا لهدف وفرضيات البحث المشار إليها مسبقا ،فقد تمثل مجتمع الدراسة بالأكاديميين في عدد من المؤسسات التعليمية العراقية وبما ينسجم مع متطلبات استمارة الإستبانة رقم (١) ، والمحاسبين والإداريين العاملين في شركات القطاع المختلط وبما ينسجم مع متطلبات استمارة الإستبانة رقم (٢) ، وتعكس الجداول في أدناه التوزيع التكراري لأفراد عينتي البحث استنادا لمتغيرات التحصيل العلمي ،اللقب العلمي ،التخصص العلمي وكما يأتي :

جدول رقم (١)

التوزيع التكراري للعينة من الأكاديميين حسب متغير التحصيل العلمي

التحصيل العلمي / التكرار العددي و(%)	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار العددي	٣	٩	١١	٢٣
التكرار النسبي (%)	١٣	٣٩	٤٨	١٠٠

جدول رقم (٢)

التوزيع التكراري للعينة من الأكاديميين حسب متغير اللقب العلمي

اللقب العلمي / التكرار العددي و(%)	مدرس	أستاذ مساعد	أستاذ	المجموع
التكرار العددي	١٢	١٠	١	٢٣
التكرار النسبي (%)	٥٢	٣.٥	٤.٥	١٠٠

جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري للعينة من المحاسبين والإداريين

حسب متغير التحصيل العلمي

التحصيل العلمي / التكرارات	إعدادية	تعليم جامعي	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار العددي	٥	٢٣	١٠	٣	١	٤٢
التكرار النسبي (%)	١٢	٥٥	٢٤	٧	٢	١٠٠

جدول رقم (٤)
التوزيع التكراري للعينة من المحاسبين والإداريين
حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي / التكرار العددي و(%)	محاسبة	إدارة أعمال	أخرى	المجموع
التكرار العددي	٢٣	١٢	٧	٤٢
التكرار النسبي (%)	٥٥	٢٩	١٧	١٠٠

هذا ويتناول البحث المحاور الأربع الآتية :-
الدور المتنامي للمحاسبة الإدارية والذي من خلاله سيتم التعرف على نشوءها وتطورها لأغراض تكيفها وملاءمتها للتغيرات البيئية.
الاقتصاد العالمي الجديد وما يفرضه من تغييرات مهنية وتهديدات على المحاسبين الإداريين ، حيث سيوضح من خلاله هيكل المعرفة والمهارة المطلوب من المحاسبين الإداريين أن يصقلوها ويتمتعوا بها في ظل المتغيرات الجديدة للبيئة المعاصرة وما هو الاتجاه المستقبلي الذي ينبغي الاستعداد له من قبل المحاسبين الإداريين، إلى جانب تناوله التهديدات التي تمارسها المنظمات لإعادة الهندسة وتخفيض عدد الموظفين والاستغناء المتواصل للمزيد منهم وبالخصوص ممن لا يملكوا القدرة على التكيف مع متطلبات العمل والتي سيكون نصيب المحاسبين الإداريين التقليديين كبيرا منها
تحليل نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها .
النتائج والمقترحات التي سيتم التوصل إليها من خلال ما استعرضته هذه الدراسة من محاور.

المحـــور الأول :

الدور المتنامي للمحاسبة الإدارية

شهدت المحاسبة الإدارية مراحل تطور عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية والتي يمكن تصنيفها إلى مرحلتين أساسيتين هما :

المرحلة الأولى : القرن التاسع عشر لغاية السبعينات من القرن الماضي

تمتد جذور المحاسبة الإدارية إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج وصناعة الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج ،إذ تركز الاهتمام على كلفة المواد والأجور بالدرجة الأساس ،ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل الكلف الإضافية والتي تطلب تخصيصها على المنتجات وبما يساهم في تحديد كلفة المخزون السلعي بشكل أفضل. (جاريسون ونورين ، ٢٠٠٢ : ٢٥)

لذا ترى الباحثة أن ممارسات المحاسبة الإدارية في تلك الصناعات كان لها هدف واحد عام هو توفير معلومات محاسبية عن تقييم كفاءة استخدام الموارد في العمليات الداخلية للمنظمة والرقابة عليها.

ثم تبعها في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر الاستفادة من حركة الإدارة العلمية لتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وجعلها أكثر معيارية والتوصل إلى ما يسمى بالتكاليف المعيارية التي كان لها الأثر في أنظمة محاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية ، وفي نهاية القرن نفسه تم تطوير أسلوبان للمحاسبة الإدارية هما (الموازنات) لتنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي،و(العائد على الاستثمار) والذي من خلاله استطاع توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية وأداء رأس المال والبحث عن فرص أكثر إنتاجية لرأس المال وكان للعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة لغاية عام ١٩٢٥ ليتبعه تطوير كافة ممارسات المحاسبة الإدارية من محاسبة الكلفة عن المواد والعمل والكلف الإضافية ،والموازنات التشغيلة وموازنات النقد والدخل ورأس المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والكلف المعيارية وتحليل الانحرافات وأسعار التحويل ومقاييس أداء الأقسام وغيرها. (السبوع، ٢٠٠٠ : ١٧ - ١٨)

وعليه تجد الباحثة أن الملامح السائدة لبيئة الأعمال لغاية تلك المدة كانت تتسم بالإنتاج النمطي قليل التنوع وامتلاك المنتج دورة حياة طويلة مع الاعتماد على العمل اليدوي في الإنتاج والذي تسبب في ارتفاع الكلف وزيادة الوقت والجهد كما تجد أن متطلبات الزبائن في الحصول على سلع وخدمات كانت هي الأخرى محدودة ومرتكزة على حاجاتهم الضرورية والتي كانت واضحة المعالم ويسهل التنبؤ بها مستقبلا ولم يمتلكوا وعيا كلفويا واسعا، إلى جانب تميز التكنولوجيا السائدة بالاستقرار وأن الأسواق غلب عليها الطابع المحلي مع محدودية المنافسة وإمكانية التنبؤ باتجاهات المنافسين.

لذا فان الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المدراء من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المدراء ،كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بتتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية. (حسين ، ٢٠٠٠ : ٨-١٢)

وتؤكد الباحثة في هذا الجانب إلى أن المحاسبة الإدارية لتلك الحقبة الزمنية كانت تفي باحتياجات زبائنها من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

المرحلة الثانية : السبعينات من القرن الماضي لغاية الوقت الحالي

شهدت هذه المرحلة تغيرات جوهرية وجذرية سريعة يمكن تلخيصها بما يأتي اتساع نطاق المنافسة بين المنظمات ولم تعد الأسواق ذات حدود محلية بل توسعت لتكون عالمية، كما أن تخفيف وإلغاء القيود المفروضة على تبادل السلع والخدمات وإيجاد مناطق حرة للتجارة جعل إدارة التجارة العالمية أكثر سهولة ووسع من التبادل خارج الأسواق المحلية، وبالتالي فان المنافسة لم تعد محلية فقد تكون هناك منظمة ناجحة في السوق المحلية مقارنة بمنافسيها المحليين إلا أنه ينبغي أن تصبح المنظمة منافسا عالميا حتى تبقى في مجال الأعمال، كما أن ذلك وفر للزبائن تشكيلة اكبر من السلع والخدمات وبجودة عالية وبأسعار منخفضة مما شكل تحدي كبير للمنظمات المحلية للاستمرار بنشاطها وان

انعكاس ذلك على المحاسبة الإدارية هو في أن على الأخيرة أن تستجيب وتصمم بشكل جيد لتساعد الإدارة في التخطيط والتوجيه والرقابة واتخاذ القرار، فنظام المحاسبة الإدارية الضعيف يمكن أن يهدم كل جهود الأفراد لتحقيق النجاح ومما يؤدي إلى منع التقدم.(جاريسون ونورين، مصدر سابق : ٢٧-٢٨)

النجاح الإستراتيجي للمنظمة يعتمد وبالخصوص ضمن المدى الطويل على رضا الزبائن ، ويلقي على عاتق الإدارة مسؤولية مستمرة للتعرف على أراء الزبائن فيما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات والسعي لتلبية تلك الاحتياجات وكنتيجة لذلك فان المحاسب الإداري هو الأخر يتطلب أن يتحمل مسؤولية مشابهة ومستمرة لتفهم أراء المدراء واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية إذ أنهم الزبائن الأساسيين للمحاسبة الإدارية والتي سيتوقف نجاحها على ما إذا كانت قرارات أولئك المدراء تتحسن نتيجة لما يقدم لهم من معلومات محاسبية، وفيما اذا كانت تلك المعلومات المحاسبية تتسم بالجودة والملائمة وتقدم بالوقت المناسب (Horngren &Others ,٢٠٠٠:١٦) ، خصوصا انه من الصعب جدا التنبؤ باحتياجات الزبائن في الوقت الحاضر، إذ أن ما يطلبه الزبائن اليوم قد يختلف عن ألامس والغد، كما أصبحت إدارة المنظمات تجد حاليا صعوبة كبيرة أيضا في الحفاظ على زبائنها الحاليين. (حسين، مصدر سابق :١٤)

الثورة المعلوماتية وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتكنولوجيا المعلومـات ، فالحاسوب احدث ثورة أو تغيير جوهري في عمل الإدارة العليا فهو يمتلك تأثيرا كبيرا ومثيرا في سياسات المنظمة واستراتيجياتها وبالتالي سيؤثر على قرارات الإدارة من خلال ما يقدمه من مقاييس شاملة ومفيدة على شكل معلومات مفيدة لتلك القرارات. (Nash :٢٠٠٠,٣)

فتكنولوجيا المعلومات استطاعت أن تغير كل شيء فهي تمثل الجديد في خلق الثروة والذي جاء عوضا عن النموذج الصناعي حيث تمكن النموذج الجديد من تغيير ما يأتي:-

إنجاز الأعمال والتي جعلت من السهولة تسريع الحصول على المعلومات ومعالجتها وخزنها بأقل الكلف وعندما تحقق الترابط بين برمجياته أو قاعدة البيانات وعلم الاتصال عن بعد فأنها ستسمح بتوفير أساس معرفي واسع ، وان ذلك انعكس على كافة أوجه النشاط في المنظمة ومنها المحاسبة،كما أن المدراء بإمكانهم استخدام تكنولوجيا المعلومات لكسب علاقات طيبة مع الزبائن واختصار الوقت والمسافة بين متطلبات الزبائن واتخاذ القرارات وكذلك لتحسين النوعية وتوفير سلع وخدمات ذات خصائص متنوعة.
القرارات التي تتخذها الإدارة مختلفة عن تلك القرارات السابقة حيث إن المدراء يستخدمون تكنولوجيا المعلومات للحصول على الفوائد الإستراتيجية، فإذا لم تكن المنظمات في صف القيادة فأنها ستصحى لتجد زبائنها قد تركوا التعامل معها ووضعوها أمام خيارين أما استخدام تكنولوجيا المعلومات نفسها لغرض الوصول إلى القيادة أو أنها تفقد قواها ومواردها، حيث أن إتباع تكنولوجيا المعلومات سيساهم في تحسين النوعية وتخفيض وقت دورة الإنتاج والتركيز على خلق القيمة للزبائن .
طالما إن غرض المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المحاسبة الإدارية هو دعم عمليـة اتخاذ القرارات، وان تلك القرارات الإدارية قد تغيرت، فمن المنطقي والطبيعي قبول فكرة تغير المحاسبة الإدارية، أن تغير المحاسبة الإدارية يكون من عدة زوايا منها ما يتمثل بان المحاسبة الإدارية لم تعد فقط تقدم المعلومات لخدمة أغراض الإدارة فحسب بل لخدمة كافة العاملين أيضا لتحسين النوعية، كما انه سيتم التركيز على التغيرات في الموارد والعمليات ومما يعني رفض نموذج Taylor الذي يعوق كل التغيرات وسيكون الهدف الجديد هو تقليص نصف الوقت وعلى الخصوص ذلك الذي لا يضيف قيمة، ومن زوايا أخرى فان الأصول التي ستظهر في الميزانية لن تقتصر على الأصول الملموسة للثورة الصناعية فحسب بل ستشتمل على تلك التي تخلق القيمة من وجهة نظر الزبون والمستثمر كالمعلومات والموجودات البشرية والمعرفة والقدرة على الإبداع وغيرها.(Elliott,١٩٩٢:٦٤-٦٨)

من جهة أخرى فقد توحد تكنولوجيا المعلومات من المحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية والتدقيق بنظام واحد جديد يسمى بالمحاسبة الإدارية الشاملة ليستطيع أن يزود كافة الأطراف بالمعلومات المحاسبية وان لا يقتصر على فئة المدراء. (Skidmore,٢٠٠٢:٢)

وسيتطلب ذلك كله بالتأكيد مهام جديدة من المحاسبين الإداريين يتوجه نحو العمل التحليلي وحل المشكلات المحتملة قبل وقوعها ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة لان المحاسب الإداري عليه أن يكون المجهز لكافة البيانات المخزونة في الحاسوب بعد معالجتها وتحويلها إلى معلومات والتي ستتطلب منه براعة وعناية كبيرة. (Zarowin,١٩٩٧:٣٨)

الهيكل التنظيمي للمنظمة بعد أن كان هرمي يسمح بتدفق المعلومات بشكل عمودي والتي كان يمارس المدراء فيها أعمال بسيطة، أصبح الهيكل التنظيمي يأخذ شكل شبكة الأعمال بحيث تساهم في التنسيق بين الوظائف وتسمح بتدفق المعلومات بكافة الاتجاهات ودون أن يكون هناك تعارض، ألا أن المدراء يواجهون مهام أكثر صعوبة تفرض عليهم ضرورة قيادة المنظمة للنجاح على المستوى العالمي وليس فقط المحلي. (Elliot,Op.Cit, ٦٩)

معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين ففي عام ١٩٧٢ تم وضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري القانوني (CMA) والذي يعد لقب مهني مما ترتب عليه ضرورة التزام المحاسب الإداري القانوني بدليل لآداب السلوك المهني يحكم أدائه ومسؤولياته، وتتمثل تلك المعايير بالأهليةcompetence والوثوق (أو السرية) confidentiality والأمانة integrity والموضوعية objectivity . (Horngren &Others ,Op.Cit:١٦)

مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، حيث تعود جذور المدخل الإستراتيجي في المحاسبة إلى أواخر الثمانينات باعتبارها إحدى مجالات التطور المستقبلي في المحاسبة، حيث يعد المدخل الإستراتيجي لنظم إدارة الكلفة أحد تطبيقاته إذ يضع تحليل الكلفة في إطار واسع باستخدام المعلومـات الكلفوية لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات من خلال إتباع مجموعة من الأساليب والتحاليل الإستراتيجية . (Drury,٢٠٠٠:٩٢٣)

لذا ترى الباحثة انه من الطبيعي أن تمتد آثار ما تقدم لتنعكس أيضا على أنماط التنظيم السائدة في المنظمات الاقتصادية ومن ثم على أنماط مجموعة المعارف والمهارات المطلوب توفرها في العاملين بتلك المنظمات ومنها المحاسبين الإداريين ليتواكبوا مع تلك التغيرات ويسعوا لتضييق الفجوة بين مهنة المحاسبة الإدارية ومتطلبات واحتياجات سوق العمل (المدراء على وجه الخصوص) فيما يتعلق بجودة المعلومات ووفرة الإفصاح عنها وبالتوقيت المناسب ، إذ يشير ذلك إلى فقدان الثقة بإمكانية الاعتماد على المحاسبة الإدارية التقليدية ما لم تتمكن من الاستجابة للمتطلبات والتغيرات البيئية المعاصرة والتي تستوجب معلومات متجددة عن البيئة المحيطة ومهارات عالية من القائمين على توفيرها

و يمكن توضيح دور المعلومات في بيئة الأعمال المعاصرة.

المحور الثاني:

الاقتصاد العالمي الجديد

الاقتصاد العالمي الجديد وما يفرضه من تغييرات مهنية وتهديدات على المحاسبين الإداريين.

يعد الاقتصاد العالمي الجديد احد أهم أشكال التغير التي شهدتها المرحلة الراهنة والتي فرضت على بيئة الأعمال وفي مجالات متعددة ضرورة الاستجابة لتلك التغيرات ، ولم تكن المحاسبة مستثناة من تلك التغيرات ، إلا انه بدت التساؤلات تبرز من قبل مدراء منظمات الأعمال حول مدى قدرة المحاسبون الإداريون في الاستجابة بسرعة لتلك التغيرات ومواجهة التحديات المعاصرة وما هي التهديدات التي سيتعرضوا لها في حالة إخفاقهم لتلبية تلك الاحتياجات ، لذا كان لابد من الوقوف على أهم التغيرات المهنية التي فرضها الاقتصاد العالمي الجديد على المحاسبة الإدارية والمهارات المطلوب من المحاسبين صقلها والاستعداد لها في ظل التغيرات الجديدة للبيئة المعاصرة من جانب ، ومن جانب أخر الوقوف على طبيعة التهديدات التي يواجهها المحاسبون الإداريون عند افتقادهم لتلك المهارات وعدم قدرتهم على التكيف مع متطلبات العمل المعاصرة وكما يأتي :

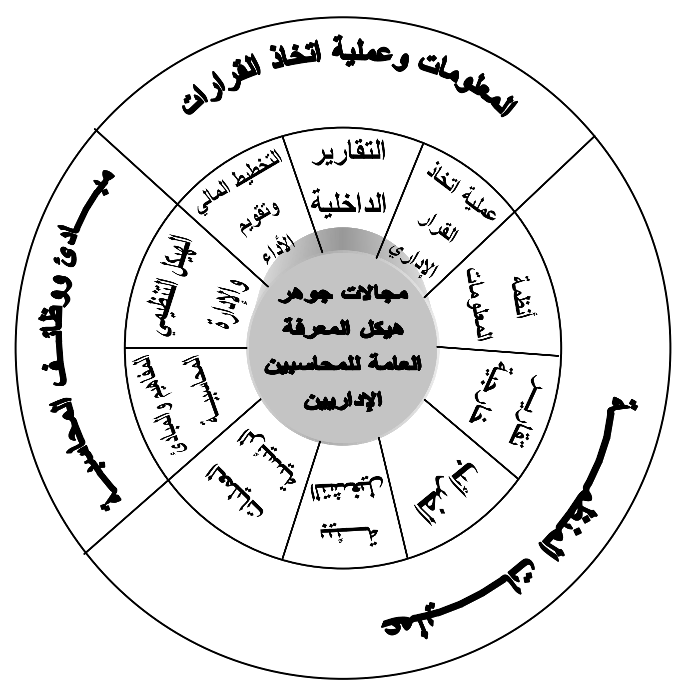
أولا : التغييرات المهنية في المحاسبة الإدارية التي يفرضها الاقتصاد العالمي المعاصر .

إن الطلب على المعلومات وبالمفهوم الاقتصادي يمكن أن يتحدد بعدد القرارات التي يحتاج إليها نظام معين ، وكنتيجة لذلك فأن درجة تعقيد الهيكل والبناء الاقتصادي لأي نظام هي التي تحدد نوع وكمية المعلومات التي يمكن أن تتدفق من خلال هذا النظام ، ومع ذلك فأن المنفعة من مثل هذه المعلومات تعتمد بشكل كبير ليس فقط على حجمها بل أيضا على نوعيتها ، ومن المعروف أن المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المفيدة والمؤثرة في اتخاذ القرارات المختلفة للمد راء هو نظام المحاسبة الإدارية والذي أصبح دوره أساسيا وحيويا وبشكل اكبر في الآونة الأخيرة نظرا للحاجة إلى المعلومات الهامة التي ينتجها هذا النظام لإزالة الغموض وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات والذي سيتطلب الحاجة إلى تطوير المهارات المطلوبة في مجال توفير المعلومات. فالمعلومات الحديثة والمفيدة هي كالدم الذي يسري في الجسم بالنسبة للمنظمة المعاصرة ، وإذا كان محاسبو الغد يتوقعون المشاركة في اتخاذ قرارات الإدارة بشكل اكبر ، فان عليهم أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير المعلومات وترتيبها وتوزيعها على جميع إدارات المنظمة ، ويرى البعض إن المنظمات تعزو قوتها التنافسية في مدى قدرتها على التعلم ومواصلة التعلم ،فالتعلم هو شكل جديد من العمل بل هو جوهر النشاط الإنتاجي ، وان المهنيين الذين يسيطرون على المعلومات هم المصدر الرئيسي لهذا التعلم ، وعند توفر هذه المعلومات فان الأولوية الرئيسية تعطى للمحاسبين الإداريين في مجال بناء نظم المعلومات التنفيذية بما يمكن المدراء أن يصبوا المعلومات في بنك المعلومات ويستخرجوا منه بيسر وسهولة ما يحتاجونه منها للمحافظة على القدرة التنافسية للمنظمة . (Zarowin,Op.Cit. :٤١)

لذا فان مسؤولية المحاسب الإداري اليوم أصبحت كبيرة وتتطلب منه أن يكون جاهزا لأداء تلك المهمة ،إذ تؤكد الإصدارات المهنية الدولية الحديثة على الحاجة المتزايدة للمحاسبين الإداريين لتقديم مجموعة واسعة من الخدمات التي تضيف قيمة، إذ تتزايد الفرص أمام أصحاب مهنة المحاسبة الإدارية الذين اعدوا أنفسهم لتحمل المسؤوليات الموسعة لاستخدام مهاراتهم في مجال إدارة

المعلومات والإدارة المالية الإستراتيجية ، وسيتضمن هذا الدور الموسع المشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمات أثناء عملية صنع القرار. (Stuart, ١٩٩٧:٥)

وفي خضم التفاعل والتداخل بين التغيرات وانعكاساتها على المحاسبة الإدارية وما فرضته من تغير في دور المحاسبة الإدارية فأن الباحثة تجد إن هناك تيارا شديدا لإجراء تغييرات في هيكل المعرفة العامة والمهارات التي يتعين اكتسابها أو تطويرها من قبل المحاسب الإداري ليكون قادرا على مواكبة احتياجات سوق العمل. إذ يشير البيان الرابع الصادر عن الـ (N.A.A) إلى مجالات جوهر هيكل المعرفة العامة للمحاسبين الإداريين والذي يعكسه الشكل رقم (٢) ،حيث يتضح إن الدور الجديد للمحاسب الإداري يستلزم منه الإلمام بمجموعة من المعارف الأساسية في مجالات المحاسبة بشكل عام بالإضافة إلى المعرفة في مجالات الأعمال والبيئة المحيطة بها إلى جانب مجموعة من المهارات في مجالات الاتصال ونظم المعلومات واتخاذ القرارات والقيادة. (أيوب ،١٩٩٨ :٢٦)



حيث تتلخص تلك المهارات بما يأتي :

مهارات الاتصال

في العقدين الأخيرين أصبحت هناك حاجة اكبر للاتصال بين المنظمات والصناعات وخصوصا تلك التي تتعامل بمنتجات ذات تكنولوجية عالية بسبب تعقدها، كما إن عدد المستخدمين الذين يتعين على المحاسب أن يوفر لهم المعلومات سيكون كبير وستحتاج عالمية التجارة إلى الاتصال بين الأفراد من أمم وبيئات وثقافات اجتماعية واقتصادية مختلفة.

إذ تشير مهارات الاتصال الأساسية في القدرة على نقل المعلومات وتلقيها والقدرة على تقديم الآراء ومناقشتها والدفاع عنها، والقراءة والاستماع والكتابة بطريقة فعالة بالإضافة إلى أهمية معرفة الوقت الملائم للاتصال.

مهارات ذهنية

أي أن تكون لديه القدرة على البحث والتفكير المنطقي والتحليل النقدي وتحديد المشاكل وتوقعها والعثور على حلول بديلة مقبولة وتنمية التفكير التحليلي والمفاهيمي القائم على أساس المعايير المهنية.

مهارات خاصة بالتواصل الشخصي

حيث تشمل القدرة على العمل مع الآخرين ولا سيما في مجموعات والتأثير فيهم، وتنظيم المهام وإسنادها وتحفيز الأشخاص وتنميتهم وحل المنازعات ، والقدرة على الاضطلاع بالمواقف القيادية داخل المنظمة والتفاعل مع مختلف الأشخاص المتباينين ثقافيا وذهنيا في بيئة عالمية. (مجلة المحاسب القانوني العربي ، ١٩٩٤ : ١٥ -١٦)

معارف محاسبية وعامة متعلقة ببيئة الأعمال

يتعين على المحاسب الإداري أن يتفهم العمل الذي أوجدته البيئة في المنظمة، والأعمال الداخلية والخارجية للمنظمة وما هي الطرق التي تتغير بها، وكنتيجة لزيادة الاعتماد على التكنولوجية فان على المحاسب الإداري أن يتفهم التكنولوجية الحالية والمستقبلية للمعلومات وكيف إن تلك التكنولوجية غيرت طبيعة واقتصادية الأنشطة المحاسبية وخلقت الكثير من الفرص وفي مساحات واسعة كتصميم وتطوير نظم المعلومات وأدارتها والرقابة عليها وتقييم تلك النظم، بالإضافة إلى حاجته للتعرف على المسؤولية المهنية للمحاسبة الإدارية

وما تتطلبه أخلاقيات المهنة لتمكنه من القدرة لإصدار أحكام قائمة على أساس القيم وتناول القضايا بنزاهة، مع أهمية إلمامه بالمعارف المتعمقة في المجالات المحاسبية المتخصصة وخلفية جيدة في الاقتصاد والإحصاء والتحليل الرياضي والعلوم السلوكية والاجتماعية والقانون. (Stuart,Op.Cit:٥)

هذا ومن المتوقع زيادة الحاجة مستقبلا إلى المحاسب الإداري، حيث اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مؤخرا بعض الإحصاءات عن عضوية حوالي (١٤٠) هيئة محاسبية مهنية يمثلها الاتحاد، ووجد إن(٣٥%) من المحاسبين يمارسون نشاطهم في مكاتب المحاسبة والتدقيق العامة، أما النسبة المتبقية وهم (٦٥%) فمعظمهم محاسبون عاملون في الشركات والمنشات والأجهزة الحكومية، وأكد الاتحاد على النمو في عدد محاسبي الشركات وغيرها (الفئة الثانية) سيكون له الأثر الأكبر على الشكل المستقبلي لمهنة المحاسبة، إذ يتوقع تزايد الطلب على المحاسبين الإداريين ليساهموا في التوجه الإستراتيجي للمنظمة. (Zaroin,Op.Cit:٤٠)

إلا انه يبقى التساؤل هل يستطيع كافة المحاسبون الإداريون من التكيف مع البيئة الجديدة والاستجابة للمتطلبات الجديدة للمهنة للإيفاء باحتياجات المدراء أم لا؟

ثانيا : التهديدات التي يواجهها المحاسبون الإداريون في الوقت الحاضر والمستقبل.

أدركت الإدارة العليا للمنظمات إن المحافظة على القدرة التنافسية لا يتطلب منها بيع المزيد من السلع والخدمات فحسب بل تحسين نوعيتها وزيادة الإنتاجية، وكنتيجة لذلك اضطرت المنظمات للبحث عن أوجه نقص الكفاءة بهدف تجاوزها، ويرى خبراء الإدارة بان ذلك لا يكفي فهناك حاجة لإعادة الهندسة بهدف البحث عن أوجه الكفاءة والتحقق من مدى الحاجة إليها والبحث عن كيفية إعادة تصميمها بما يتناسب مع العمل وعلى النحو الأمثل.

لذا يجد البعض إن من مساوئ إعادة الهندسة تخفيض عدد الموظفين، فان كان العمل غير ضروري فان القائمين عليه غير لازمين أيضا وأدى ذلك إلى تخفيض التكاليف وارتفاع الأرباح وتحقيق تحسن ملحوظ في نوعية المنتجات

والخدمات ألا إن انعدام الأمن الوظيفي وعلى وجه الخصوص للموظفين الكتبة ومنهم نسبة كبيرة من المحاسبين الإداريين خلق مخاوف حول تلك السياسة والتي يتوقع تستمر مستقبلا أيضا. (Zaroin,Op.Cit.:٤٠)

وعليه تشير إحدى الدراسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن المحاسبين يواجهون الآن تحولا أساسيا في الأسواق التي يقومون بخدمتها ويمكن أن يكون هناك الكثير من المحاسبين يتنافسون للسعي وراء وظائف على مدار العقد القادم، إلا انه وكنتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة سيجد القليل من المحاسبين الإداريين مكانا للعمل، وفي نفس الوقت سيكون هناك انخفاض في وظائف المحاسبة التقليدية. (دهمش ، ١٩٩٧ :٢٧)

إذ غيرت تقنية المعلومات كل ظروف المنافسة وطبيعة واقتصادية الأنشطة المحاسبية، حيث إزالة بعض مساحات التطبيق الإجرائية ووفرت لغير المحاسبين عرض مثل تلك الخدمات باستخدام برمجيات سهلة الاستخدام وغير باهظة الثمن. (Skidmore,Op.Cit:٢)

لذا فان على المحاسبين الإداريين أن يمتلكوا، يحافظوا ويعززوا باستمرار مستويات عالية من الأهلية لمقابلة التوسع والزيادة الكبيرة في طلب الخدمات،إذ إن مقابلة تلك الطلبات وتسويق الخدمات المطورة الجديدة تعرض مجالات جديدة وتهديدات أمام المحاسبين، فإذا لم يتمكن المحاسبين من الاستجابة لتلك المجالات الجديدة فان الأفراد في الفروع الأخرى من المعرفة سيقدمون الخدمات المطلوبة بالشكل الذي يضيق مدى التطبيقات المحاسبية،مما يستلزم الحاجة إلى مواصلة المحاسب الإداري لمجالات التعلم مدى الحياة كوسيلة للتعديل مقابل التغير(A.A.A.C.,١٩٨٦:١٧٤)، والإدراك بان السبيل الوحيد للمعرفة الحقيقية هو التغيير إلى الدور الجديد كمسهل وعامل تغيير وشريك في العمل ينفتح على الابتكار بدلا من الدور التقليدي كمقدم معلومات تاريخية، وبخلافه فان من لم يتقبل هذا التغير ويستجيب له فلن يتمكن من الاحتفاظ بوظيفته.

المحــور الثالـــث:
تحليل نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

خصص هذا المحور لعرض نتائج الدراسة الميدانية المعدة لاختبار ما تم تناوله من ملامح للتغيرات في البيئة المعاصرة وانعكاساتها على دور المحاسبين الإداريين في الاستجابة لها ،وطبيعة المؤهلات والمهارات التي يتطلب منهم تطويرها لينسجم مع تلك التغيرات ،لذا فانه تم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الوصفية (التكرارات المطلقة والنسبية،الوسط الحسابي) لتساعد في تحقيق ذلك وتحليل استمارة الاستبانة المعدة في هذا المجال.

وعليه فان هذا المحور سيتناول فقرتين خصصت الأولى منها لتحليل نتائج استجابة فئات العينة وتفسيرها ذات الصلة بالتركيز على الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال ، في حين خصصت الفقرة الثانية لتحليل نتائج استجابة فئات العينة وتفسيرها ذات الصلة بالتعرف على أهم متطلبات العمل والمهارات المطلوب من المحاسبين الإداريين تطويرها لينسجم مع هذا التغير ومن واقع البيئة المحلية، وكما يأتي :

أولا : تحليل نتائج استجابة فئات العينة وتفسيرها ذات الصلة بالتركيز على الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال.

يعكس الجدولين(٥)،(٦) النتائج التي تمخضت عن الدراسة لآراء فئات العينة المستجيبة باستخدام النسب المئوية للتكرارات والوسط الحسابي لتقييم تغير الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال ومن وجهتي نظر كل من الأكاديميين ،المحاسبين والإداريين على الترتيب.

جدول رقم (٥)
نتائج تقييم تغير الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال من وجهة نظر الأكاديميون

مستوى الاستجابة تسلسل فقرات تغير الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين	اتفـق		اتفـق إلى حد ما		لا اتفـق		الاتفاق أو الاختلاف	الوسط الحساب ي
	العد د	%	العد د	%	العد د	%		
١	١٨	٧٨	٥	٢ ٢			اتفاق	٢.٧٨
٢	٢٣	١٠ ٠					اتفاق	٣
٣	٢٠	 ٨٧	٣	 ١			اتفاق	٢.٨٧
A– ٤	١٩	 ٨٣	٤	٣			اتفاق	٢.٨٣
B– ٤	١٧	 ٧٤	٦	١ ٧			اتفاق	٢.٧٤
C– ٤	٢٠	 ٨٧	٣	 ٢			اتفاق	٢.٨٧
٥	٢١	 ٩١	٢	٦			اتفاق	٢.٩١
٦	١٦	 ٧٠	٧	١ ٣			اتفاق	٢.٧
٧	١٨	 ٧٨	٥	 ٩			اتفاق	٢.٧٨
٨	١٧	 ٧٤	٦	 ٣			اتفاق	٢.٧٤
٩	١٥	 ٦٥	٨	٠			اتفاق	٢.٦٥
A– ١٠	١٩	 ٨٣	٤	٢ ٢			اتفاق	٢.٨٣
B– ١٠	٢٠		٣				اتفاق	٢.٨٧
١١	١٨	٨٧ ٧٨	٥	٢ ٦ ٣ ٥ ١ ٧ ١			اتفاق	٢.٧٨

مستوى الاستجابة تسلسل فقرات تغيير	اتفــق		اتفــق إلى حد ما		لا اتفــق		الاتفاق أو	الوسط الحساب
				٣ ٢ ٢				

(*) يبلغ الوسط المعياري (٢).

جدول رقم (٦)

نتائج تقييم تغير الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال ومن وجهتي نظر المحاسبين والإداريين

مستوى الاستجابة تسلسل فقرات تغيير الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين	اتفــق		اتفــق إلى حد ما		لا اتفــق		الاتفاق أو الاختلاف	الوسط الحسابي
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
١	٢٤	٥٧	١٥	٣٦	٣	٧	اتفاق	٢.٥
							اتفاق	
٢	٣٠	٧١.٥	٦	١٤.٢٥	٦	١٤.٢٥	اتفاق	٢.٥٧
							اتفاق	
٣	٢٠		١٠		١٢			٢.١٩
		٤٧.٥		٢٤		٢٨.٥	اتفاق	
٤	١٧		١٢		١٣			٢.١٠
				٢٩		٣١	اتفاق	
٥	٢٥	٤٠	١٧				اتفاق	٢.٦
				٤٠			اتفاق	
٦	٢٢	٦٠	١٢		٨			٢.٣٣
				٢٩		١٩	اتفاق	
٧	٢٠	٥٢	١٥		٧			٢.٣١
				٣٦		١٦.٥	اتفاق	
A– ٨	٢١	٤٧.٥	١٣		٨		اتفاق	٢.٣١
				٣١		١٩	اتفاق	
B– ٨	١٦		١٤		١٢			٢.١٠
		٥٠		٣٣		٢٩		
C– ٨	١٣		١٢		١٧			١.٩٠
		٣٨		٢٩		٤٠		
D– ٨	١٨		١٥		٩			٢.٢١
		٣١		٣٦		٢١		
E-- ٨	١٢		١٦		١٤			١.٩٥
		٤٣		٣٨		٣٣		
		٢٩						

من خلال الرجوع إلى جدول رقم (٥) نجد انه يعكس ما يأتي :

اتفاق كبير لأطراف العينة من الأكاديميين المستجيبين بان هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة وأنها تسببت بفقدان خاصية الملائمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية مما يستدعي ضرورة أن تتطور المحاسبة الإدارية وتتكيف مع تلك التغيرات ، إذ تراوحت نسبتهما (٧٨ %،١٠٠%) على الترتيب ،كما اشر الوسط الحسابي ارتفاعا عن وسطه المعياري .

أن شكل التغيرات كان قد اشر تأثير موجهات رئيسة ثلاث خلقت الحاجة لتغير دور المحاسبين الإداريين والاستجابة لها والتي تمثلت بما يأتي :

النجاح الإستراتيجي للمنظمة الذي يعتمد على رضا الزبون في المدى الطويل والذي تطلب ضرورة قيام المحاسبون الإداريون بتوافر معلومات ذات جودة وملائمة وتقدم في الوقت المناسب لتلبية احتياجات المدراء ، إذ شكلت نسبة الاتفاق لأطراف العينة من الأكاديميين (٨٧%) مع ارتفاع الوسط الحسابي عن وسطه المعياري .

اتساع المنافسة وظهور العولمة والشركات المتعددة الجنسيات والتي أتاحت للزبون تشكيلة واسعة من السلع والخدمات وبجودة عالية وأسعار تنافسية ،وفرضت أهمية سعي المحاسبين الإداريين لتركيز الاهتمام على تقديم معلومات عن المفاضلة بين البدائل المتاحة من جانب ، ومن جانب أخر ذات صلة بالمنافسين وعلى أن تساعد في تخفيض الكلف ، وبما يمكن المنظمات المحلية الاستمرار بنشاطها في ضوء تلك التغيرات ، أن ذلك قد تم تأكيده من خلال اتفاق الأكاديميين الخاضعين للاستطلاع على أهمية ذلك والتي تراوحت نسبته بين (٨٧ % - ٧٤ %) ومع ارتفاع الوسط الحسابي عن وسطه المعياري .

تكنولوجيا المعلومات والتي ساهمت في القضاء على الدور التقليدي للمحاسب عموما والمحاسب الإداري تحديدا ، وإعادة في الوقت ذاته النظر بالهيكل التنظيمي للمنظمة من الشكل الهرمي إلى شكل أشبه بشبكات الأعمال ، مما خلق الحاجة لان يكون للمحاسبة الإدارية دور رئيس في إضافة القيمة للمنظمة والمشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمة إثناء اتخاذ القرار، وهذا ما أكده أطراف العينة من الأكاديميين عند الاتفاق على ذلك والتي

تراوحت نسبها بين (٩١ % - ٧٤ %) ، إلى جانب ارتفاع الوسط الحسابي عن وسطه المعياري .
أن طبيعة المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية تطلبت ضرورة تركيزها بشكل اكبر على التوجه نحو البيئة الخارجية لتحديد السياسات المستقبلية من جانب ، ومن جانب أخر تتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسات المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل لها ، إذ كانت استجابة الأكاديميون تؤكد اتفاقها على أهمية ذلك وتحديدا عندما تراوحت نسب الاتفاق بين (٨٧ % - ٨٣ %) على الترتيب ، مع ارتفاع وسطها الحسابي عن وسطها المعياري .
أن ذلك أعطى الأولوية للمحاسبين الإداريين لان يمارسوا دور الشريك في العمل ويكونوا عامـل تغيير بدلا من كونهم مقدمي معلومات محاسبية تقليدية ، وعلى أن يساهموا في بناء نظم المعلومـات المحاسبية ، وهذا ما أكده أطراف العينة من الأكاديميين عند الاتفاق على ذلك والتي تراوحت نسبها بين (٧٨ % - ٦٥ %) ، إلى جانب ارتفاع الوسط الحسابي عن وسطها المعياري .
أما الجدول رقم (٦) نجد انه كان يعكس ما يأتي :
هناك فئة ضئيلة من المحاسبين والإداريين الخاضعين للاستطلاع وجدوا عدم تغير دور وأهمية المحاسبين الإداريين بالنسبة للإدارة عما كانت عليه في العقدين الماضيين والتي بلغت نسبتها (٧ %) والتي أكدته نتائج الوسط الحسابي أيضا التي أشارت إلى ارتفاع الوسط الحسابي عن الوسط المعياري لآراء فئات العينة التي ترى زيادة دور المحاسبون الإداريون للإدارة خلال العقدين الماضيين .
اتفق اغلب فئات العينة من المحاسبين والإداريين على تحديد المدراء نوع المعلومات المطلوب من المحاسبين توفيرها وبنسبة (٧١.٥ %) ، على الرغم من أن هناك ما يمثل نسبة (٤٧.٥ %) من فئات العينة المستجيبة كانت تتفق على أن المحاسبين يحددون احتياجات المدراء من المعلومات بشكل أفضل، كما كانت نتائج الوسط الحسابي تشير إلى ارتفاع الفقرتين عن وسطها المعياري مما يؤشر على قوة الاتفاق بهذا الجانب .

أن نسبة (٤٠ %) من أفراد العينة كانت تتفق بان الإدارة تستفيد بشكل كبير من المعلومات المقدمة من خلال نظام المعلومات المحاسبية في المنظمة لغرض اتخاذ القرارات،كما اشر الوسط الحسابي مستوىً مقاربا للوسط المعياري، إلى جانب ذلك فان ما نسبته (٦٠ %) كانت ترى الحاجة لتوافر نظام محاسبي كفوء يهتم بتزويد المدراء بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب ، والتي اشر وسطها الحسابي ارتفاعا عن وسطها المعياري .
أكد نسبة (٥٢ %) من أفراد العينة الخاضعة للاستطلاع من المحاسبين والإداريين على إسهام استخدام الحاسب الالكتروني والأنظمة المحاسبية الجاهزة في التقليل من الجهد المبذول لانجاز الأعمال الروتينية ، كما أكد نسبة (٤٧.٥ %) من العينة أهمية استخدام المحاسبين الحاسب الالكتروني وإلمامهم بنظم المعلومات في تعزيز المشاركة باتخاذ القرارات ، كما كانت نتائج الوسط الحسابي تشير إلى ارتفاع الفقرتين عن وسطها المعياري مما يؤشر على الاتفاق بهذا الجانب .
إن للتغير في بيئة الأعمال تأثير واضح على أداء العمل المحاسبي من قبل المحاسبين ، إذ شكلت تكنولوجيا المعلومات احد أهم تلك التغيرات من وجهة نظر أفراد العينة والتي بلغت نسبتها (٥٠ %) ، يليها اهتمام الإدارة العليا بتطوير المعرفة والمهارات لكوادرها الإدارية (المحاسبين تحديدا) التي أيدها ما نسبته (٤٣ %) من أفراد العينة ، كما شكلت العولمة وظهور الشركات متعددة الجنسيات متغير مؤثرا على الأداء المحاسبي والتي شكلت نسبة مؤيديه من أفراد العينة (٣٨ %) ، في الوقت الذي لم تجد فيه أطراف العينة من المحاسبين والإداريين التأثير الكبير لكل من الاهتمام بالزبون من قبل المنظمة والسعي لتلبية احتياجاته ،وإعادة الهيكل التنظيمي من الشكل الهرمي إلى شبكة الأعمال والتي أشرت نسبة الاتفاق على قوة تأثيرها من وجهة نظر العينة بنسبة (٢٩ %)،(٣١ %) فقط وعلى الترتيب .

وعليه تجد الباحثة ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية الأولى التي تنص على انه " في ضوء البيئة المعقدة والمتغيرة باستمرار ونتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة ولغرض تحقيق الأهداف المطلوبة،فان على المحاسبين الإداريين الاستجابة لتلك التغيرات والتكيف معها ".

ثانيا : تحليل نتائج استجابة فئات العينة وتفسيرها ذات الصلة بالتركيز على أهم متطلبات العمل والمهارات المطلوب من المحاسبين الإداريين تطويرها لينسجم مع التغير من واقع البيئة المحلية.

يعكس الجدولين(٧)،(٨) النتائج التي تمخضت عن الدراسة لآراء فئات العينة المستجيبة باستخدام النسب المئوية للتكرارات والوسط الحسابي لتحديد أهم متطلبات العمل والمهارات المطلوب من المحاسبين الإداريين تطويرها لينسجم مع هذا التغير ومن واقع البيئة المحلية ومن وجهتي نظر كل من الأكاديميين ،المحاسبين والإداريين على الترتيب،والتي أشرت نتائجهما ما يأتي :

اتفاق أطراف العينة المستجيبة من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين بضرورة التزام المحاسبين الإداريين بدليل آداب السلوك المهني ليحكم أداءهم ومسؤولياتهم ، إلا أن نسبة تأكيد الأكاديميون كانت أعلى (تشير إلى اتفاق تام) مما هي عليه في المحاسبين والإداريين .

اتفق طرفا العينة من الأكاديميين ، المحاسبين والإداريين على أهمية إلمام المحاسبين الإداريين بالمعرفة العامة في مجالات متعددة ، إلا إنهما اختلفا في ترتيب أولويتها والتي تمثلت بما يأتي :

يرى الأكاديميون من فئات العينة المستجيبة على ضرورة إلمام المحاسبين الإداريين بالمعرفة العامة في كل من (المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، اتخاذ القرار الإداري، الهيكل التنظيمي والإدارة ، بيئة التشغيل وأنظمة المعلومات ، العلوم السلوكية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والإدارية والإحصائية، إعداد التقارير الداخلية ، العمليات الرئيسة في المنظمة، التخطيط المالي وتقويم الأداء ، إعداد التقارير الخارجية) والتي كانت نسبة الاتفاق قد تراوحت بين (٩٦ % - ٦٥ %) ، إلى جانب ما عكسته نتائج الوسط الحسابي التي ارتفعت عن وسطها المعياري ولكافة المجالات .

أن المحاسبين والإداريين يؤكدون على ضرورة إلمام المحاسبين الإداريين بالمعرفة العامة في كل من (المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، بيئة التشغيل وأنظمة المعلومات ، العمليات الرئيسة في المنظمة، إعداد التقارير الخارجية ، التخطيط المالي وتقويم الأداء ، إعداد التقارير الداخلية ، العلوم السلوكية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والإدارية والإحصائية، اتخاذ القرار الإداري، الهيكل التنظيمي والإدارة) والتي كانت نسبة الاتفاق قد تراوحت بين (٤٨ % - ٣٣ %) ، إلى جانب ما عكسته نتائج الوسط الحسابي التي ارتفعت عن وسطها المعياري ولكافة المجالات .

أكد طرفا العينة من الأكاديميين ، المحاسبين والإداريين على أهمية امتلاك المحاسبين الإداريين لمهارات ذات صلة بجوانب متعددة سواء كانت تتمثل بجوانب (القدرات الذهنية والقابلية على التحليل، التواصل الشخصي ،أو الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات)،إذ تراوحت نسب الاتفاق ذات الصلة بتلك الجوانب بين (٩١ %-٤٣ %) مع ارتفاع الوسط الحسابي لكافة الجوانب عن وسطها المعياري .

جدول رقم (٧)
نتائج متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها من المحاسبين الإداريين لينسجم مع التغير في بيئة الأعمال من وجهة نظر الأكاديميون

مستوى الاستجابة / تسلسل فقرات متطلبات العمل والمهارات المطلوبة من المحاسبين	اتفق		اتفق إلى حد ما		لا اتفق		الاتفاق او الاختلاف	الوسط الحسابي
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
١	٢٣	١٠٠					اتفاق	٣
٢-A	٢٠	٨٧	٣	١٣			اتفاق	٢.٨٧
٢-B	١٩	٨٣	٤	١٧			اتفاق	٢.٨٣
٢-C	١٨	٧٨	٥	٢٢			اتفاق	٢.٧٨
٢-D	٢٠	٨٧	٣	١٣			اتفاق	٢.٨٧
٢-E	٢٢	٩٦	١	٤			اتفاق	٢.٩٦
٢-F	١٨	٧٨	٥	٢٢			اتفاق	٢.٧٨
٢-J	٢٠	٨٧	٣	١٣			اتفاق	٢.٨٧
٢-H	١٥	٦٥	٨	٣٥			اتفاق	٢.٦٥
٢-I	١٩	٨٣	٤	١٧			اتفاق	٢.٨٣
٣-A	٢٠	٨٧	٣	١٣			اتفاق	٢.٨٧
٣-B	٢١	٩١	٢	٩			اتفاق	٢.٩١
٣-C	١٨	٧٨	٥	٢٢			اتفاق	٢.٧٨

جدول رقم (٨)
نتائج متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها من المحاسبين الإداريين
لينسجم مع التغير في بيئة الأعمال من وجهة نظر المحاسبون والإداريون

مستوى الاستجابة / تسلسل فقرات متطلبات العمل والمهارات المطلوبة من المحاسبين	اتفق		اتفق إلى حد ما		لا اتفق		الاتفاق أو الاختلاف	الوسط الحسابي
	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
١	١٩	٤٥	١٥	٣٦	٨	١٩	اتفاق	٢.٢٦
٢-A	١٤	٣٣	١٦	٣٨	١٢	٢٩	اتفاق	٢.٠٥
٢-B	١٧	٤١	١٦	٣٨	٩	٢١	اتفاق	٢.١٩
٢-C	١٧	٤١	١٦	٣٨	٩	٢١	اتفاق	٢.١٩
٢-D	١٤	٣٣	١٦	٣٨	١٢	٢٩	اتفاق	٢.٠٥
٢-E	٢٠	٤٨	١٣	٣١	٩	٢١	اتفاق	٢.٢٦
٢-F	١٨	٤٣	١٤	٣٣	١٠	٢٤	اتفاق	٢.١٩
٢-J	١٩	٤٥	١٢	٢٩	١١	٢٦	اتفاق	٢.١٩
٢-H	١٧	٤١	١٦	٣٨	٩	٢١	اتفاق	٢.١٩
٢-I	١٦	٣٨	١٦	٣٨	١٠	٢٤	اتفاق	٢.١٤
٣-A	١٩	٤٥	١٣	٣١	١٠	٢٤	اتفاق	٢.٢١
٣-B	١٨	٤٣	١٤	٣٣	١٠	٢٤	اتفاق	٢.١٩

لذا ترى الباحثة ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي انه يمكن قبول الفرضية الثانية التي تنص على " أن الدور الجديد للمحاسبين الإداريين يتطلب منهم إحداث تغيير جذري للنهوض بمسؤولياتهم كعوامل تغيير في المنظمات وبنفس الوقت كشركاء في العمل بدلا من مجرد امتلاكهم لمهارات وخبرات كافية لأداء الواجبات المالية التقليدية، لأنه بخلافه لن يتمكنوا من الاحتفاظ بوظائفهم أو أيجاد فرص للعمل في المهنة".

المحـــور الرابـــع:
الاستنتاجـــات والمقترحـــات

يمكن تلخيص أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بما يأتي :

هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة تسببت بفقدان خاصية الملائمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية والتي يتطلب منها ضرورة الاستجابة والتكيف مع تلك التغيرات ، والتي أكدتها نتائج استجابة أطراف العينة من الأكاديميين من جانب ، ومن جانب أخر فان تلك التغيرات فرضت اهتماما اكبر لدور الماسبون الإداريون لخدمة الإدارة خلال العقدين الماضيين وأنهم يحددون احتياجات المدراء من المعلومات بشكل أفضل ، لذا فان الإدارة ستستفيد بشكل كبير من المعلومات المقدمة من خلال نظام المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات والذي سيفرض الحاجة لان يتسم بالكفاءة والملائمة والتوقيت المناسب والتركيز على التوجه نحو البيئة الخارجية بشكل اكبر لتحديد السياسات المستقبلية المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد ، والتي عكستها نتائج استجابة أطراف العينة من المحاسبين والإداريين .

اتسمت ملامح بيئة الأعمال المعاصرة بتأثرها بثلاثة أنماط تغير رئيسة فرضت الحاجة لتغير دور المحاسبين الإداريين والاستجابة لها تمثلت بكل مما يأتي :

تكنولوجيا المعلومات والتي ساهمت في القضاء على الدور التقليدي للمحاسب الإداري والتقليل من الجهد المبذول لانجاز الأعمال الروتينية لان يكون للمحاسبة الإدارية دور رئيس في إضافة القيمة للمنظمة والمشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمة في اتخاذ القرار ، إذ أكدت نتائج أطراف العينة المستجيبة الخاضعة للتحليل من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين إلى قوة تأثير هذا التغير بشكل كبير على المحاسبين الإداريين .

اتساع المنافسة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتي أتاحت للزبون تشكيلة واسعة من السلع والخدمات وبجودة عالية وأسعار تنافسية وفرضت أهمية سعي المحاسبون الإداريون لتركيز الاهتمام على تقديم معلومات عن المفاضلة بين البدائل المتاحة من جانب ، ومن جانب أخر ذات صلة بالمنافسين وعلى أن تساعد في تخفيض الكلف وبما يمكن المنظمات المحلية الاستمرار

بنشاطها في ضوء تلك التغيرات والتي أظهرته نتائج أطراف العينة المستجيبة والخاضعة للتحليل من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين لقوة تأثير هذا المتغير على دور المحاسبين الإداريين .

النجاح الإستراتيجي للمنظمة الذي يعتمد على رضا الزبون في المدى الطويل والذي تطلب ضرورة قيام المحاسبون الإداريون بتوافر معلومات ذات جودة وملائمة وتقدم في الوقت المناسب لتلبية احتياجات المدراء، والذي أكدته نتائج استجابة أطراف العينة من المحاسبين والإداريين في تأثيرها على دور المحاسبين الإداريين .

إعطاء الأولوية للمحاسبين الإداريين لان يكونوا عوامل تغيير بدلا من دورهم في تقديم معلومات محاسبية تقليدية ويساهموا في بناء نظم المعلومات المحاسبية والتي أشرته إجابات العينة من الأكاديميين ، مما يستدعي ذلك ضرورة تبني المحاسبون الإداريون لمجموعة من المعارف والمهارات لينسجم مع تغيرات البيئة المعاصرة والتي أكدته استجابة أطراف العينة من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين والتي يمكن تلخيص أهمها بما يأتي :

الالتزام بدليل آداب السلوك المهني ليحكم أداء المحاسبون ومسؤولياتهم .

الإلمام بالمعرفة العامة في كل من مجالات المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، اتخاذ القرار الإداري، الهيكل التنظيمي والإدارة ، بيئة التشغيل وأنظمة المعلومات ، العلوم السلوكية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والإدارية والإحصائية، إعداد التقارير الداخلية ، العمليات الرئيسة في المنظمة، التخطيط المالي وتقويم الأداء ، إعداد التقارير الخارجية .

امتلاك المحاسبين الإداريين لمهارات ذات صلة بجوانب متعددة سواء كانت تتمثل بجوانب القدرات الذهنية والقابلية على التحليل، التواصل الشخصي ،الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.

عليه نقترح الأتي :

على المحاسب الإداري أن يصبح جزء من فريق إضافة القيمة للمنظمة ويشارك في صياغة وتنفيذ استراتيجياتها ويساهم في نقل الأهداف والأغراض الإستراتيجية داخل المقاييس الإدارية والتشغيلية.

التحرك بعيدا عن كون المحاسب الإداري ماسكا للسجلات ليصبح مصمما لأنظمة المعلومات المحاسبية إلى جانب قيامه بدور الشريك في المنظمة والذي يزود الإدارة العليا بالمشورة الحكيمة ويتفهم كافة نواحي العمل.
أن يدرك المحاسب الإداري كل ما يحتاج للتغيير ويحلل أسبابه بمهارة ليصبح عنصر التغيير المرتجى ويسعى المحاسب الإداري بامتلاك مجموعة من المعارف والمهارات التحليلية بحيث يمكن تحديد الاتجاهات الجديدة وتقديم التوقعات، مما يتطلب منه ضرورة أن يواصل التعلم والتدريب مدى الحياة كوسيلة للتعديل مقابل التغيير سواء من خلال برامج تعليمية وتدريبية تقدم من قبل أرباب العمل أو تلك التي تقدم من قبل الجمعيات المهنية والمؤسسات التعليمية.

الفصل الثامن
دور المحاسب في تنظيم المعاملات المالية

تعريف محاسبة التكاليف:
أحد الأنظمة للمحاسبة في المنشآت الصناعية وتهدف إلى:
حساب تكلفة الوحدة المنتجة وذلك للمساعدة في تحديد سعر البيع
الرقابة على عناصر التكاليف
توفير بيانات تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات
محاسبة التكاليف الحديثة:
عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة مصطلح (المحاسبة الإدارية) لأن محاسب التكاليف يعتبر المدير هو المستخدم الأساسي للمعلومات الحسابية.
سلسلة القيمة لوظائف الأعمال:
يقصد بها وظائف الأعمال المتعاقبة والمتتالية التي تضيف منفعة أو قيمة لسلع أو خدمات المنشأة وهذه الوظائف هي:
البحوث والتطوير.
التصميم.
الإنتاج.
التسويق.
التوزيع.
خدمة العملاء.
وتعد المحاسبة الوسيلة الرئيسية لمساعدة المديرين في :
إدارة كل وظيفة من وظائف الأعمال.
التنسيق بين الأنشطة بداخل الإطار العام للمنشأة ككل.
ويعتمد نجاح المحاسبة الإدارية على ما إذا كانت قرارات الإدارة تتحسن نتيجة ما يقدم لها من معلومات تخص الوظائف السابقة.

الأغراض الرئيسية لنظام المحاسبة:

إعداد التقارير الدورية الداخلية لخدمة الإدارة في التخطيط والرقابة.

إعداد التقارير الدورية الداخلية للإدارة عن ربحية المنتجات وقنوات التوزيع وغيرها.

إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات.

إعداد التقارير الخارجية من خلال القوائم المالية للمستثمرين والجهات الحكومية وغيرها.

ويلاحظ أن المحاسبة المالية تهتم بالغرض الرابع فقط، أما محاسبة التكاليف فتهتم بالأغراض الثلاثة الأولى بالإضافة إلى جزء من الغرض الرابع بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تفيد التقارير الخارجية.

تعريفات هامة:

التخطيط :هو اختيار الأهداف والتنبؤ بالنتائج في ظل طرق بديلة ومختلفة لتحقيق هذه الأهداف.

الرقابة:هي متابعة تنفيذ الخطة وتحديد الانحرافات وهي لا تقتصر على الجوانب الفنية بل تركز على كيفية مساعدة الأفراد على القيام بمهامهم بشكل أفضل.

التغذية العكسية (مهم): تعني فحص الإدارة لأدائها الماضي ثم بحث طرق الأداء البديلة بهدف تحسين هذا الأداء في المستقبل.

مدخل (معيار) المنفعة – التكلفة: يعني أن المعيار الأساسي للاختيار بين النظم والطرق المحاسبية البديلة يجب أن تكون في ضوء مدى مساعدتها على تحقيق أهداف المنشأة (المنفعة) وآخذاً في الاعتبار التكلفة.

مقدمة في مصطلحات وأغراض التكلفة

تعريف التكلفة:

هي موارد يتم إنفاقها لتحقيق هدف محدد ويتم قياسها بوحدات النقد التقليدية (إذا لم يتحقق الهدف إذن خسارة وليست تكلفة)

تبويب عناصر التكلفة:

أولا: التبويب النوعي: يتم تبويب التكلفة حسب نوعها إلى:
عنصر تكلفة المواد الخام: هو أي شيء مادي ملموس يمكن تخزينه مثل:)المواد الخام، المواد نصف المصنعة، قطع الغيار)
عنصر تكلفة العمالة(الأجور): هو تكلفة المجهود البشري الذي يقدمه شخص تربطه بالمنشأة علاقة تبعية، ويلاحظ أن ما يتم سداده مقابل استشارات لجهات خارجية لا يعتبر من الأجور
عنصر تكلفة الخدمات: هو أي تكلفة ليست مواد أو أجور مثل: الإيجار، الصيانة، الكهرباء، الهاتف، استهلاك الأصول الثابتة، الاستشارات الخارجية.
ثانيا: التبويب الوظيفي:
حيث يتم تبويب التكلفة حسب وظيفتها طبقا لسلسلة القيمة لوظائف الأعمال، ويلاحظ أنه داخل كل وظيفة يتم تبويب التكلفة نوعيا إلى مواد وأجور وخدمات.
ثالثا: التبويب حسب العلاقة بوحدة النشاط(الإنتاج):
عنصر تكلفة مباشرة (ت.ش) –عن طريق تتبع التكلفة-هي التكلفة التي تدخل في تكوين وحدة الإنتاج ويمكن تحديد نصيب الوحدة منها بدقة وسهولة مثل:(تكلفة الأخشاب في صناعة الأثاث، تكلفة الأقمشة في صناعة الملابس، أجور عمال الإنتاج).
عنصر تكلفة غير مباشرة (ت.ش/) –عن طريق تخصيص(توزيع) التكلفة-هي التكلفة اللازمة للإنتاج ولكن لا تدخل في تكوين وحدة الإنتاج وبالتالي لا يمكن تحديد نصيب الوحدة منها بدقة وسهولة مثل:
(تكلفة الكهرباء، الوقود والزيوت للآلات، أجور عمال الخدمات والحراسة، الإيجار).
رابعا: تبويب التكلفة حسب علاقتها بحجم الإنتاج(النشاط):(محرك التكلفة)
عنصر تكلفة متغيرة (ت.غ) –مرنة-هي التكلفة التي يتغير مبلغها الإجمالي بصورة طردية مع تغيرات حجم الإنتاج ولكن نصيب الوحدة منها ثابت لا يتغير (الإجمالي متغير/ تكلفة الوحدة ثابت).
عنصر تكلفة ثابتة (ت.ث) –غير مرنة-هي التكلفة التي لا يتغير مبلغها الإجمالي بتغيرات حجم الإنتاج ولكن نصيب الوحدة منها متغير بصورة عكسية مع تغيرات حجم الإنتاج (الإجمالي ثابت / تكلفة الوحدة متغير).

ملحوظة: كل التكلفة المباشرة متغيرة ولكن ليس كل التكلفة المتغيرة مباشرة.
مثال ١:
بفرض أن كمية الإنتاج في عام ٢٨ كانت ٤٠٠٠ وحدة وكانت التكلفة المتغيرة الإجمالية ٨٠٠٠ ريال والتكلفة الثابتة الإجمالية ٦٠٠٠ ريال ومن المتوقع إنتاج ٥٠٠٠ وحدة عام ٢٩. المطلوب حساب إجمالي التكلفة لعان ٢٩؟؟
إجمالي ت.غ
ت.غ للوحدة ٢٨ = ٨٠٠٠/٤٠٠٠= ٢ ريال/وحدة
إذن إجمالي ت.غ المتوقعة ل ٢٩ = ٥٠٠٠×٢= ١٠٠٠٠ريال
إجمالي ت.ث
تظل ثابتة لا تتغير
إذن إجمالي ت.ث ل ٢٩ = ٦٠٠٠ريال
إجمالي تكاليف السنة ٢٩ = ت.غ + ت.ث = ١٦٠٠٠ريال
مثال ٢:
بفرض أن كمية الإنتاج لسنة ٢٨ كانت ٢٠٠٠ وحدة وكانت ت.غ للوحدة ٣ ريال وت.ث للوحدة ٢ ريال ومن المتوقع إنتاج ٣٠٠٠ وحدة سنة ٢٩. المطلوب حساب إجمالي تكلفة سنة ٢٩؟؟
إجمالي ت.غ= ٣٠٠٠ وحدة × ٣ = ٩٠٠٠ ريال
إجمالي ت.ث= ٢٠٠٠ وحدة × ٢=٤٠٠٠ ريال(ثابت لا يتغير)
إذن إجمالي التكاليف سنة ٢٩ =٩٠٠٠ + ٤٠٠٠ = ١٣٠٠٠ريال
التكلفة المختلطة:
هي تكلفة ليست متغيرة بصورة كاملة وليست ثابتة بصورة كاملة حيث تتكون من جزئيين جزء متغير يعامل معاملة ت.غ وجزء ثابت يعامل معاملة ت.ث
مثل: تكلفة الصيانة
وتكون المشكلة هي فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير في هذه التكلفة ويتم ذلك باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى لمستوى النشاط حيث أن معادلة التكاليف هي: ص = أ + ب س
ص : إجمال ي التكلفة
أ: الجزء الثابت (إجمالي الثابت)
ب س : الجزء المتغير (إجمالي المتغير)
ب => نصيب الوحدة الواحدة من ت.غ (معدل التغير)

س => عد د الوحدات (مستوى النشاط)

ب = ت أعلى مستوى نشاط + ت أدنى مستوى نشاط / وحدات أعلى مستوى + وحدات أدنى مستوى

تطبيق ورقة عمل ١

القوائم المالية في المنشآت الصناعية:

يتم إعداد قائمة تكاليف صناعية بهدف تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة وذلك بالإضافة إلى قائمة الدخل التقليدية.

ملحوظة: يتكون المخزون السلعي في المنشأة من ٣ أنواع :

مواد خام مباشرة.

إنتاج تحت التشغيل (إنتاج غير تام).

إنتاج تام.

وتظهر قائمة التكاليف الصناعية كما يلي:

ت .ص للفترة		
١. ت. مواد خام ش		
ت. مخزون مواد خام ش أول الفترة	××	
+ ت. مشتريات مواد خام ش خلال الفترة	××	
ت. مود خام متاحة للاستخدام	×××	
- ت. مخزون مواد خام ش آخر الفترة	(×××)	
		×××
٢. ت. الأجور الصناعية ش		
أجور عمال الإنتاج فقط		×××
تكلفة أولية		×××
٣. ت. ص. ش/ (ت. خدمات/ إضافية)		
أي ت. ص. بخلاف ما سبق		
مواد صناعية ش/	××	
أجور صناعية ش/	××	
استهلاك آلات المصنع	××	
كهرباء المصنع	××	×××

البيان		
		×××
		×××
		×××
إجمالي ت. ص للفترة		(×××)
+ ت. مخزون تحت التشغيل أول الفترة		
ت. إنتاج جاري تصنيعه		×××
- ت.مخزون تحت التشغيل آخر الفترة		
ت. ص للإنتاج التام خلال الفترة		

قائمة الدخل: (لا يخلو منها اختبار موحد)

البيان		
صافي إيراد المبيعات (معطى)	×××	
- ت. الإنتاج المباع		
ت. مخزون تام أول الفترة		××
+ ت. إنتاج تام خلال الفترة (من قائمة ت.ص)		××
ت. إنتاج متاح للبيع		××
- ت.مخزون تام آخر الفترة		(××)
ت.الإنتاج المباع	(×××)	
إجمالي الربح أو الخسارة	×××	
- ت. التشغيل		
ت. إدارية		××
ت. تسويقية		××
	(×××)	
صافي الربح أو الخسارة	×××	

تطبيق ورقة عمل ٢

تعريفات هامة:

التكاليف الرأسمالية:هي التكاليف التي سجلت في البداية كأصول ثم تتحول تدريجيا إلى مصروفات عند الاستخدام مثل: ت.الآلات / المعدات / السيارات.

التكاليف القابلة للتخزين:هي: ١. ت. البضاعة المشتراه بغرض البيع وذلك في المنشآت التجارية ٢. ت. شراء وتحويل المواد الخام إلى منتج تام وذلك في المنشآت الصناعية

تكاليف الفترة: هي التكاليف التي يتم التقرير عنها كمصروفات خلال الفترة وتشمل التكاليف التي سجلت كمصروفات عند حدوثها وأيضا جزء من التكلفة الرأسمالية.

الجرد الدوري:حيث يتم تحديد تكلفة المواد المستخدمة أو البضاعة المباعة من واقع الجرد أو الحصر الفعلي لمخزون آخر الفترة.

الجرد المستمر:حيث يتم إمساك دفتر خاص بحركة المخزون حيث يتم إضافة وخصم أي مواد خام أو إنتاج بشكل مستمر مما يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج (البضاعة) المباع.

تبويب التكلفة ثنائيا وثلاثيا:

تبويب ثلاثي : حيث تصنف التكلفة إلى:

ت. مواد ش.

ت. أجور ش.

ت. إضافية.

تبويب ثنائي: حيث تصنف التكلفة إلى:

مواد ش.

ت. إضافية.

تكاليف التحويل والتكاليف الأولية:

التكلفة الأولية: هي التكاليف الصناعية المباشرة من المواد والأجور.

تكلفة التحويل: هي التكلفة التي تصرف حتى يصبح منتج تام .

تحديد سلوك التكاليف:

يعد التعرف على سلوك التكاليف (التمييز بين ت. غ وت.ث) أمرا هاما سواء في مجال التخطيط أو الرقابة حيث نجد:

في مجال التخطيط: نحتاج التعرف على سلوك التكاليف عند إعداد الموازنات التخطيطية وعند اتخاذ القرارات التخطيطية المختلفة
في مجال الرقابة: نحتاج التعرف على سلوك التكاليف لتحديد الانحرافات وتحليلها
تحديد فروض تقدير سلوك (دوال) التكلفة:
يقصد بتقدير التكلفة قياس علاقات التكلفة السابقة بهدف التنبؤ بالتكلفة بطريقة أكثر دقة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
وهناك فرضان أساسيان هما:
فرض محرك واحد للتكلفة:حيث أن محرك التكلفة هو أي عامل يؤثر في التكلفة أي أن التغير في محرك التكلفة يؤدي إلى التغير في إجمالي التكلفة وقد يكون محرك التكلفة عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل أو غيرها.
فرض الدالة الخطية:حيث أن سلوك التكلفة يأخذ شكل الدالة الخطية وذلك في حدود الطاقة المتاحة وفي ضوء الفرضان السابقان يمكن الحصول إلى القيمة المتوقعة للتكلفة بالمعادلة التالية(أو ما يعرف بدالة التكلفة): ص = أ + ب س
معيار السبب – النتيجة لاختيار محرك التكلفة:
عند تغيير دالة التكلفة لابد من وجود علاقة بين محرك التكلفة وإجمالي التكلفة (علاقة سبب ونتيجة) تنشأ هذه العلاقة بعدة طرق:
وجود علاقة مادية بين التكلفة ومحرك التكلفة مثل:
(العلاقات بين عدد وحدات الإنتاج وت. المواد الخام اللازمة له)
وجود اتفاق تعاقدي مثل :
(الاشتراك مع شركة الكهرباء أو هيئة الاتصالات)
وجود أساس منطقي من معلومات التشغيل مثل:
(إنتاج منتج بسيط يختلف في إجمالي تكلفته عن منتج عالي الفنيات)
افتراضات تبويب التكاليف إلى عناصر متغيرة وثابتة:
نحتاج إلى تحديد ما يلي لتبويب التكلفة إلى متغير وثابت:
غرض التكلفة: قد يوجد عنصر تكلفة متغير بالنسبة لغرض تكلفة معين بينما يعتبر ثابت بالنسبة لغرض تكلفة آخر مثل: ت. استهلاك الآلات تعتبر ت.غ أما تكلفة استهلاك الآلات بالنسبة لوحدة الإنتاج تعتبر ت.ث

البعد الزمني: حيث التكلفة الثابتة الأجل القصير قد تكون متغيرة في الأجل الطويل مثل: ت.الصيانة
المدى الملائم (الطاقة المتاحة): حيث تكون التكلفة ثابتة في حدود طاقة إنتاجية معينة وإذا تغيرت هذه الطاقة قد تتحول إلى ت.غ
طرق تقدير التكلفة:
طريقة الهندسة الصناعية:
تعتمد على تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات وعلى دراسة الوقت والحركة لتحديد عناصر التكلفة.
طريقة التشاور:
حيث يتم تقدير التكلفة على أساس تجميع آراء مختلف الأقسام والإدارات وتحليلها مثل إدارة المشتريات، إدارة الإنتاج، إدارة التسويق وغيرها.
طريقة تحليل الحساب:
حيث يتم تبويب حسابات التكاليف إلى :
ت.غ.
ت.ث.
ت.مختلطة.
التحليل الكمي لعلاقات التكلفة:
وهي طريقة إحصائية أو كمية تستخدم الرسوم البيانية لتغيير التكلفة.
تحديد التكلفة في المنشآت: تنقسم إلى:
نظام الأوامر الإنتاجية:يستخدم في حالة إنتاج طلبيه خاصة أو منتج مميز بناءاً على طلب عميل معين وبالتالي فإن المنتجات تكون مختلفة إلى حد كبير.
نظام المراحل الإنتاجية: يستخدم في حالة إنتاج منتجات متماثلة لبيعها في الأسواق بصفة عامة وليس لعميل معين وبالتالي لا يوجد اختلاف بين المنتجات.
المدخل العام لنظام تكلفة الأوامر الإنتاجية:
تحديد الأمر الذي يعد غرضاً للتكلفة.
تحديد التكلفة المباشرة للأمر(أي التكلفة التي تخص الأمر بذاته).
تحديد التكلفة غير المباشرة للأمر(أي التكلفة التي تخص أكثر من أمر مثل الكهرباء).

اختيار أساس تحميل (تخصيص) التكلفة ش/
تحديد معدل تحميل أو تخصيص التكلفة س/
حيث أن :معدل التحميل (التخصيص) = إجمالي ت.ش/ / أساس التحميل (التخصيص).
ملحوظة: يمكن حساب معدل التحميل على أساس فعلي أو أساس مخطط وغالبا ما يستخدم المعدل المخطط للأسباب:
التكلفة الفعلية لا يمكن تحديدها إلا بعد الانتهاء من إنتاج الأمر في حين أن قرارات التسعير وتقديم العطاءات يجب أن تتخذ قبل بداية الإنتاج.
التكلفة الفعلية قد تخضع لتقلبات قصيرة الأجل ومن ثم تؤدي إلى تحديد تكلفة مختلفة لأوامر إنتاجية متماثلة بينما التكلفة المخططة تؤدي إلى عدم تأثر تكلفة الأمر لأي تغيرات.
نظم تحديد التكلفة في المنشآت الصناعية
(المعالجة المحاسبية للأوامر الإنتاجية)
يتم تسجيل القيود اليومية والترحيل لحسابات الأستاذ كما يلي:
تكلفة المواد (ش ، ش/):
إثبات الشراء
من حـ/ مراقبة المواد
إلى حـ/ الدائنين
حـ/ البنك
حـ/ النقدية
إثبات الصرف أو الاستخدام للمواد
من مذكورين
حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل
حـ/ مراقبة ت. ص.ش/
إلى حـ/ مراقبة المواد
تكلفة الأجور (ش ، ش/):
إثبات استحقاق الأجور

من مذكورين
حـ/ مراقبة الانتاج تحت التشغيل
حـ/ مراقبة ت. ص. ش/
إلى حـ/ مراقبة الأجور المستحقة
إثبات سداد الأجور
من حـ/ مراقبة الأجور المستحقة
إلى حـ/ البنك
حـ/ النقدية
تكاليف ص. ش/ أخرى (بخلاف مواد ش/ وأجور ش/):
إثبات ت. ص. ش/ فعلية
من حـ/ مراقبة ت. ص. ش/
إلى مذكورين
حـ/ كهرباء
حـ/ استهلاك آلات
حـ/ إيجار
إثبات ت. ص. ش/ مخططة
من حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل
إلى حـ/ مراقبة ت. ص. ش/ مخططة
جـ. تسوية فروض التحميل (التخصيص)
* المخطط > الفعلي
من حـ/ مراقبة ت. ص.ش/مخططة
إلى مذكورين
حـ/ت. إنتاج مباع
حـ/ مراقبة ت. ص. ش/
* المخطط < الفعلي
من مذكورين
حـ/ مراقبة ت. ص. ش/ مخططة
حـ/ ت. إنتاج مباع

إلى حـ/ مراقبة ت. ص. ش/

إثبات الإنتاج التام:

من حـ/ مراقبة الإنتاج التام

إلى حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

إثبات الإنتاج المباع:

من حـ/ ت. إنتاج مباع

إلى حـ/ مراقبة الإنتاج التام

وتظهر حسابات الأستاذ كما يلي

حـ/ مراقبة المواد (طبيعته مدين)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
××	رصيد أول الفترة	××	من مذكورين
××	إلى حـ/ الدائنين/ البنك	××	رصيد آخر الفترة
×××	(يظهر الأكبر والباقي رصيد آخر)	×××	

حـ/ مراقبة الأجور المستحقة (طبيعته دائن)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
××	إلى حـ/ البنك /الصندوق	××	رصيد أول الفترة
××	رصيد آخر الفترة	××	من مذكورين
×××	(يظهر الأكبر والباقي رصيد آخر)	×××	

حـ/ مراقبة ت. ص. ش/ (الوحيد الذي ليس له رصيد أول وآخر)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
××	إلى حـ/ مراقبة المواد	××	من حـ/ مراقبة ت.ص. ش/ مخططة
××	إلى حـ/ مراقبة أجور مستحقة	××	من مذكورين
××	إلى مذكورين		
×××	(لازم يتساوو)	×××	

حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
××	رصيد أول الفترة	××	من حـ/ ت. إنتاج تام
××	إلى حـ/ مراقبة المواد	××	رصيد آخر الفترة
××	إلى حـ/ مراقبة أجور مستحقة		
××	إلى حـ/ مراقبةت.ص.ش/ مخططة		
×××	(يظهر الأكبر والباقي رصيد آخر)	×××	

حـ/ مراقبة الإنتاج التام

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
××	رصيد أول الفترة	××	من حـ/ ت. إنتاج مباع
××	إلى حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل	××	رصيد آخر الفترة
×××	(يظهر الأكبر والباقي رصيد آخر)	×××	

حـ/ ت. إنتاج مباع (لا يوجد رصيد أول الفترة)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
××	إلى حـ/ مراقبة ت.ص.ش/ (أو)	××	من حـ/ مراقبة ت.ص. ش/ مخططة
××	إلى حـ/ مراقبة الإنتاج التام	××	رصيد آخر الفترة
×××	(يظهر الأكبر والباقي رصيد آخر)	×××	

تطبيق ورقة عمل ٣

تطبيق ورقة عمل ٤

تطبيق ورقة عمل ٥

تخصيص التكلفة

تتكون المنشأة الصناعية من :

إدارات إنتاج (تشغيل):هي المسئولة عن إنتاج السلع والمنتجات مثل:

إدارة التصنيع، التجميع، الغزل، النسيج،الصباغة، التفصيل

إدارات خدمة (معادلة):هي المسئولة عن تقديم الخدمات لمساعدة إدارات الإنتاج على العملية لإنتاجية مثل:

إدارة الصيانة، الكهرباء، شؤون الأفراد.

ولكي يتم تحديد تكلفة الوحدة المنتجة فإنه يجب تحديد نصيبها من تكاليف إدارات الإنتاج وتكاليف إدارات الخدمة.

وتكون المشكلة في تحديد نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف إدارات الخدمة نظرا لعدم وجود علاقة مباشرة بينهما، وبالتالي يكون الحل هو تخصيص (توزيع) تكاليف إدارات الخدمة على إدارات الإنتاج.

طرق تخصيص تكاليف إدارات الخدمات:

طريقة التخصيص المباشر (الانفرادي):

تعني أن نقوم بتوزيع تكاليف كل إدارة خدمة مباشرة وعلى إنفراد على إدارات الإنتاج حسب أساس توزيع مناسب.

عيوبها:
تفرض أن إدارات الخدمة تقتصر في تقديم خدماتها على إدارات الإنتاج فقط.
تتجاهل خدمة إدارة خدمية لإدارة خدمية أخرى (اتجاه واحد).
تتجاهل الخدمات المتبادلة بين إدارات الخدمة بعضها البعض (اتجاهين).
تطبيق ورقة عمل ٦.

طريقة التخصيص التنازلي:
تعني أن يتم تخصيص تكاليف إدارات الخدمة تنازليا بداية من الخدمة التي تؤدي أكبر نسبة من خدماتها لإدارات الخدمة الأخرى
ملحوظة هذه الطريقة مازالت تتجاهل الخدمات المتبادلة بين إدارات الخدمة بعضها البعض.
طريقة التخصيص التبادلي:
تأخذ هذه الطريقة بالاعتبار الخدمات المتبادلة بين إدارات الخدمة بعضها البعض وبالتالي فإنه يجب الوصول إلى إجمالي تكلفة كل إدارة خدمة حيث إجمالي تكلفة إدارة الخدمة = تكاليفها الخاصة + نصيبها من ت.إدارات الخدمة الأخرى.
تطبيق ورقة عمل ٧
تطبيق ورقة عمل ٨
تطبيق ورقة عمل ٩
تطبيق ورقة عمل ١٠
نظم تكلفة المراحل الإنتاجية:
مفهوم نظام المراحل الإنتاجية:
يستخدم هذا النظام عندما يتم الإنتاج على مراحل، كل مرحلة تتم في قسم معين وبالتالي يعتبر المنتج تام بالنسبة لهذا القسم ولكنه يعتبر مواد خام بالنسبة للقسم الذي يليه وهكذا مثال: مصنع ملابس
قطن خام –> قسم الغزل –> قسم النسيج –> قسم الصباغة –>قسم التفصيل.

خطوات تحديد ت. المرحلة:
تلخيص تدفق الوحدات المادية للمنتجات، حيث المدخلات = المخرجات وحدات التشغيل أول الفترة = وحدات تامة (محولة/مرسلة) أو وحدات جديدة (مستلمة) = وحدات تحت التشغيل آخر الفترة.
تحديد المخرجات في صورة وحدات متجانسة، حيث يجب تحويل جميع الوحدات تحت التشغيل (غير تامة) بالمرحلة إلى ما يعادلها حسابيا من الوحدات التامة، ويسمى الناتج الإنتاج المتجانس.
تحديد التكاليف الإجمالية التي سيتم المحاسبة عنها وهي التكلفة التي صرفت على العملية الإنتاجية.
تحديد تكلفة الوحدة حيث ت. الوحدة المتجانسة = إجمالي التكلفة / عدد وحدات متجانسة .
تحديد إجمالي التكلفة لمخرجات المرحلة .
تطبيق ورقة عمل ١١
حالة وجود وحدات تحت التشغيل أول الفترة:
يتم معالجة هذه الوحدات بإحدى طريقتين:
أولا: طريقة المتوسط المرجح:
تركز هذه الطريقة على إجمالي التكاليف وإجمالي الوحدات المتجانسة دون تمييز بين العمل المنجز خلال الفترة السابقة والعمل المنجز خلال الفترة الحالية وبالتالي تهمل نسبة الإتمام لوحدات تحت التشغيل أول الفترة عند حساب الوحدات المتجانسة
ثانيا: طريقة الوارد أولا صادر أولا:
تعني هذه الطريقة أن تقتصر الوحدات المتجانسة على العمل المنجز خلال الفترة الحالية فقط وبالتالي يتكون الإنتاج التام من جزأين .
وحدات تحت التشغيل أول الفترة تم استكمالها خلال الفترة .
وحدات جديدة بدأت وانتهت خلال الفترة.
التكاليف المستلمة:
هي التكاليف التي حدثت في المرحلة السابقة والتي تحمل للمرحلة التالية عليها حيث مع انتقال الوحدات من مرحلة إلى أخرى تنتقل تكاليفها معها ويلاحظ أنا التكلفة المستلمة نسبة إتمامها دائما ١٠٠ %
تطبيق ورقة عمل ١٢

الموازنات وتحديد الانحرافات:

يتم إعداد قائمة الدخل طبقا لطريقة التكلفة المتغيرة وذلك عند إعداد الموازنات التخطيطية وذلك كما يلي:

مثال: بفرض أن إيراد المبيعات ١٠٠٠٠ ريال وت. ص. ٦٠٠٠ ريال (منها ٤٠% ت.ث) ت. بيعية ٢٢٠٠ ريال (منها ١٠٠٠ ريال ت.غ) أما ت. الإدارية فهي ٨٠٠ ريال (منها ٢٥% ت.غ) المطلوب إعداد قائمة الدخل ؟؟

إيراد المبيعات	١٠٠٠٠	
- **ت.غ**		
ت. ص.غ		٣٦٠٠
ت. بيعية غ		١٠٠٠
ت. إدارية غ		٢٠٠
	(٤٨٠٠)	
عائد (هامش المساهمة)	٥٢٠٠	
- **ت.ث**		
ت.ص.ث		٢٤٠٠
ت. بيعية ث		١٢٠٠
ت. إدارية ث		٦٠٠
دخل التشغيل (صافي الربح)	(٤٢٠٠)	
	١٠٠٠	

تعريف الموازنات:

هي تعبير كمي عن خطة المنشأة وأداة مساعدة على التنسيق وتنفيذ الخطة ويلاحظ أن جميع القيم الواردة للموازنة هي قيم مخططة أو معيارية حيث :

القيم المخططة يتم إعدادها على أساس ظروف الواقع (المتاحة).

القيم المعيارية يتم إعدادها على أساس أفضل مستوى للأداء.

تحديد الانحرافات:

هي الفرق بين القيم الفعلية والقيم المخططة (المعيارية) بالموازنة وتنقسم الانجرافات إلى :

إنحراف إيرادات:

الفعلي > المخطط

الفرق يعتبر في صالح المنشأة + ص
الفعلي < المخطط
الفرق يعتبر في غير صالح المنشأة - غ
انحراف تكاليف:
الفعلي > المخطط
الفرق يعتبر في غير صالح المنشأة + غ
الفعلي < المخطط
الفرق يعتبر في صالح المنشأة - ص
أولا: الموازنات الساكنة :
هي التي يتم إعدادها على أساس مستوى واحد من المخرجات المخططة ويتم تحليل انحرافات الموازنة الساكنة على مستويين هما.
مستوى تحليل (صفر) :
انحراف الموازنة الساكنة لدخل التشغيل = دخل التشغيل الفعلي - دخل التشغيل المخطط + ص - غ
مستوى تحليل (١) :
يشمل معلومات تفصيلية عن انحرافات دخل التشغيل والمتمثلة في عناصر الإيراد والتكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة
تطبيق ورقة عمل ١٣ (مثال ١)
ثانيا: الموازنات المرنة:
يتم إعدادها على أساس عدة مستويات من المخرجات المخططة ويتم تحليل انحرافات الموازنة المرنة باستخدام مستوى تحليل(٢):
انحراف الموازنة المرنة = القيم الفعلية – قيم الموازنة المرنة.
انحراف حجم المبيعات = قيم الموازنة المرنة – قيم الموازنة الساكنة
ملحوظة: انحراف الموازنة الساكنة لدخل التشغيل =انحراف الموازنة المرنة لدخل التشغيل + انحراف حجم المبيعات لدخل التشغيل.
تطبيق ورقة عمل ١٣ (مثال ٢)
إعداد الموازنة المرنة باستخدام التكاليف المعيارية:

يتم تحليل الانحرافات في هذه الحالة باستخدام مستوى تحليل (٣) حيث:
انحراف السعر = (سعر فعلي – سعر مخطط) × كمية فعلية.
انحراف الكفاءة = (كمية فعلية – كمية مخططة) × سعر مخطط.
ملحوظة هامة :
يتم حساب الكمية الفعلية والمخططة في المعادلات السابقة كما يلي :
الكمية الفعلية = الكمية الفعلية × نصيب الوحدة المعطاة.
الكمية المخططة = الكمية الفعلية × نصيب الوحدة المخطط .

الفصل التاسع

دور التحليل الاستراتيجي لأبعاد بيئة التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة وتجنب الأزمات المالية

هدف البحث إلى تحليل وتشخيص أبعاد البيئة الداخلية والخارجية للتحكم المؤسسي وفقا لمفهوم التحليل الاستراتيجي، فضلا عن بيان مساهمة هذه الأبعاد في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبانة وزعت على أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق والمدققين الداخليين في البنوك الأردنية، إضافة إلى المدققين الخارجيين. وقد تم توزيع (١١٥) استبانة اعتمد منها لغايات التحليل والدراسة (٩٢) استبانة.

وبينت نتائج البحث أن جميع أبعاد بيئة التحكم المؤسسي تساهم في استمرارية المنظمة وتجنب الوقوع في الأزمات المالية، وأن أبعاد البيئة الداخلية أكثر مساهمة من أبعاد البيئة الخارجية، كما أن نظم الرقابة الداخلية هي أكثر عوامل البيئة الداخلية مساهمة، وان المتغيرات القانونية والسياسية هي أكثر عوامل البيئة الخارجية مساهمة.

أن الأزمات المالية العالمية التي ظهرت خلال عقد التسعينات وزيادة العولمة والتنافس الشديد على رأس المال وخاصة تسارع الدول في تنمية القطاع الخاص وخصخصة مؤسساتها العامة دفعت الكثير من المنظمات إلى تبني أفضل الممارسات للوصول إلى أهدافها، ويعبر التحكم المؤسسي عن المبادئ التي تشير إلى قدرة إدارة المنظمة على تحقيق أهدافها وتعظيم ثروتها وتحقيق مصالح مختلف الأطراف، ويتطلب التحكم المؤسسي أن يكون هناك تغيرات مهمة في سياسات الإدارة واستراتيجيات المنظمة وغايات التحكم المؤسسي، وإجراء هذه التغيرات يتطلب مجموعة من المراحل المتسلسلة والمتلاحقة تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اتجاهات ومستقبل المنظمة. كما يمثل التحكم المؤسسي إطارا شمولياً ومتكاملاً لتحليل تأثيرات هذه العوامل ضمن إطار البيئة الداخلية إلى البيئة الخارجية ودراسة طبيعة العلاقات الداخلية والتفاعلية بين هذه العوامل بما يحدد طبيعة الخيار الاستراتيجي الملائم للمنظمة وهذا ما يطلق عليه بالتحليل الاستراتيجي.

مشكلة البحث :

للتحكم المؤسسي أهمية كبيرة في نجاح منظمات الأعمال وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية، حيث تلعب جملة العوامل التي تقرر ملامح التحكم المؤسسي كمجموعة من الأنظمة المتكاملة دوراً فاعلاً في مدى إمكانية المنظمات لتحقيق أهدافه، لا لخدمة أهداف حملة الأسهم فقط وإنما لخدمة جميع الأطراف ذات المصلحة في المنظمة. والمنظمة مسئولة أمام المجتمع طالما أنها تستخدم الإمكانيات التي تتيحها البنية التحتية المملوكة للمجتمع، ولنشاطها تأثيرات مختلفة على المجتمع، ولهذا سيحاول هذا البحث الإجابة على التساؤلات الآتية :

ما هي البيئة الداخلية والخارجية للتحكم المؤسسي؟

ما هي عوامل القوة والضعف للبيئة الداخلية للتحكم المؤسسي؟

ما هي عوامل الفرص والتهديدات للبيئة الخارجية للتحكم المؤسسي؟

كيف يمكن أن يساهم التحليل الاستراتيجي لبيئة التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة؟

كيف يمكن أن يساهم التحليل الاستراتيجي لبيئة التحكم المؤسسي في تجنب المنظمة الوقوع في الأزمات المالية؟

أهمية البحث :

يتطلب التحكم المؤسسي التكامل والتنسيق بين البيئة القانونية، والاقتصادية، والاجتماعية الضرورية، والهيكل العام لمجموعة النظم والإجراءات التنفيذية والرقابية، ويتطلب ذلك الحاجة إلى وسائل فعالة لتحقيق التكامل والتناسق والتناغم بين مجال التحليل وأدواته. ويلعب التحليل الاستراتيجي دوراً راصداً وفنياً واستشاريا يساعد المنظمة على تجنب خطر التهديدات والضعف والأزمات المالية، واغتنام الفرص واستثمار جوانب القوة لغرض تعزيز مركزها الاستراتيجي حاضراً ومستقبلاً.

أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل في محاولة التعرف على أهم عوامل أو متغيرات البيئة الخارجية والداخلية للتحكم المؤسسي في المنظمة بهدف بيان العوامل المؤثرة في بناء تحكم مؤسسي فعال يساهم في استمرارية المنظمة وحمايتها من التعرض للازمات المالية. ومن هذا المنطلق تتدرج الأهداف الفرعية الآتية:

توصيف مفهومي التحكم المؤسسي والتحليل الاستراتيجي.
تحليل وتشخيص متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للتحكم المؤسسي وفقا لمفهوم التحليل الاستراتيجي.
بيان مساهمة أبعاد البيئة الداخلية والخارجية للتحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

الإطار النظري.

مفهوم التحليل الاستراتيجي

يأخذ مفهوم التحليل الاستراتيجي أبعاد مختلفة تعود لاختلاف المجال الذي يعنى به والأغراض المبتغاة منه، فقد أشير إليه بتعلقه بفهم الموقف الاستراتيجي للمنظمة ومعرفة التغيرات التي ستحدث في بيئتها وكيف تتأثر بها أنشطتها، وما هي مصادر قوتها في ظل تلك التغيرات، وما هي طموحات كل من المدراء وأصحاب المصالح وغيرهم، وكيف سيؤثر الموقف الحالي في أحداث المستقبل (Johnson & Scholes, ١٩٩٣, P. ١٧).

ويشكل التحليل الاستراتيجي ضمن الرؤية الشاملة المستقبلية احد الأركان الرئيسة للخطط الإستراتيجية معبراً عنه بتقييم البيئة الداخلية لتحديد قوة واقتدار المنظمة وضعفها من جانب وتقييم البيئة الخارجية وتحديد الفرص والتهديدات من جانب آخر (Mondey & Permeaux, ١٩٩٥, P.١٧٥).

ويرى الحسيني (الحسيني، ٢٠٠٦، ص١٢٠) في التحليل الاستراتيجي مجموعة من المراحل المتسلسلة والمتلاحقة تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل والتغيرات المؤثرة في اتجاهات ومستقبل الوحدة الاقتصادية، وتحديد تأثيرات تلك التغيرات ضمن إطار البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ودراسة طبيعة العلاقات الداخلية والتفاعلية بين هذه التغيرات.

ويتفق الدوري (الدوري، ٢٠٠٣، ص ١٠٧) مع المفهوم السابق فيشير إلى أن التحليل الاستراتيجي هو مجموعة الأدوات التي تستخدمها الإدارة الإستراتيجية لتشخيص مدى التغير الحاصل في البيئة الخارجية وتحديد الفرص والتهديدات وتشخيص السمات أو المميزات في الوحدة الاقتصادية من اجل

السيطرة على بيئتها الداخلة وبشكل يساعد الإدارة في تحقيق العلاقة الايجابية بين التحليل الاستراتيجي للبيئة وتحديد أهداف الوحدة الاقتصادية والإستراتيجية المطلوبة .

ويشير الخفاجي (الخفاجي، ٢٠٠٤، ص ١١٣) إلى أغراض التحليل الاستراتيجي بأنه الخطوة الأولى للإدارة الإستراتيجية لمراقبة بيئة المنظمة عبر زاويتين تحدد الأولى الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية، وتقدر الثانية ما تملكه المنظمة من جوانب قوة وضعف، وينبغي أن يكون غرض المدراء من التحليل هو تشخيص بيئات متعددة تؤدي المنظمة عملياتها فيها، فضلاً عن ضرورة أن تمكن نتائج التحليل من إنشاء جوانب قوة الوحدة واستعداداتها لتأمين ما يجب القيام به وتمكينها من رؤية أية مشكلات مستقبلية. وقد عرض (Hanger & Wheelen, ١٩٩٨, p.٥٨) مجموعة من أدوات التحليل الاستراتيجي مبوبة وفقا لمستويات بيئة التحليل وهي:

أدوات تحليل البيئة الكلية (تحليل SWOT):

ويعتبر أداة مهمة ومفيدة في تحليل الوضع العام للمنظمة على أساس الموازنة بين عناصر القوة والضعف في البيئة الداخلية، والفرص والتهديدات في البيئة الخارجية. وتوضح هذه الأداة العلاقة بين التقييمين الداخلي والخارجي، وتشمل جوانب القوة المهارات والاستعدادات التي تساعد المنظمة في التفوق على الوحدات الأخرى في مناخ المنافسة، أما جوانب الضعف فتتعلق بالنقص في المهارات والإمكانيات مقارنة مع إمكانيات الوحدات المنافسة. أما الفرص فتتمثل بالظروف المواتية في البيئة الخارجية ذات التأثير الايجابي في المنظمة، وعكس هذه الفرص هي التهديدات التي تتمثل بالتغييرات غير المواتية في البيئة ذات التأثير السلبي في أعمال المنظمة.

أدوات تحليل البيئة الخارجية:

وتشمل عدة أدوات منها تحليل PEST، وتحليل متغيرات بيئة المهمة، ومدخل PORTER لتحليل الصناعة.

يتضمن تحليل PEST تحليل متغيرات البيئة العامة المتمثلة بالمتغيرات السياسية، والقانونية، والاقتصادية، والاجتماعية والثقافية، والمتغيرات التقنية.
أما تحليل متغيرات بيئة المهمة فيتم من خلال إعداد تقارير فردية عن جميع متغيرات هذه البيئة ثم تلخص المعلومات بشكل عوامل إستراتيجية ترسل إلى

الإدارة العليا لاعتمادها في اتخاذ القرارات. فيما يعتمد نموذج PORTER على تحليل قوى المنافسة المؤثرة في نشاط معين وتتمثل هذه القوى بالمنافسين الجدد والمحتملين، ومنتجي السلع البديلة، والمجهزين والمشترين، وباقي أصحاب المصالح للوقوف على الهيكل العام للصناعة والتعرف على الموقف التنافسي.

أدوات تحليل البيئة الداخلية:

عرض (Hanger & Wheelen, ١٩٩٨, pp. ٨٢-١٠٢) أدوات تحليل البيئة الداخلية والتي تتمثل بـ: مدخل الاعتماد على الموارد حيث يركز هذا المدخل على جانبين مهمين هما ماهية الموارد المتوفرة والموارد المطلوبة لتنفيذ الإستراتيجية، وتتمثل هذه الموارد بالموارد المادية، والبشرية، والمالية، وغير الملموسة.

أما الأداة الثانية فهي تحليل سلسلة القيمة ويركز هذا التحليل على وظائف (أنشطة) المنظمة التي تخلق القيمة لمنتجاتها أو خدماتها بدءا من المواد الخام مرورا بسلسلة من أنشطة إضافة القيمة.

وتتعلق الأداة الثالثة، تحليل الموارد الوظيفية، بدراسة الهياكل التنظيمية وأنواعها وتقييم جوانب القوة والضعف والتركيز على الثقافة التنظيمية بوصفها مجموعة من القيم والتقاليد التي تحظى بالقبول وأنماط السلوك التي يعتمدها الأفراد والمدراء في أي منظمة.

ويعتبر التدقيق الاستراتيجي الأداة الرابعة وهو يرتبط بفحص وتقويم عمليات المنظمة وأنشطتها التشغيلية المؤثرة في عملية الإدارة الإستراتيجية، ويشير (David, ٢٠٠١, pp. ٣١٣) إلى أن التدقيق الاستراتيجي يمكن أن ينجز من قبل ثلاث مجموعات متمثلة بالمدققين الخارجين، ومدققي الحكومة، والمدققين الداخلين.

أستخدم مفهوم التحليل الاستراتيجي في تحديد أبعاد التحكم المؤسسي

نجح مفهوم التحكم المؤسسي في تطوير وتحسين العلاقة بين المنظمة والعديد من الجهات المهتمة بأمورها كالمستثمرين، والموردين، والعاملين، والمدققين، وأسواق المال وغيرهم. ويعتبر التحكم المؤسسي استجابة إستراتيجية للوحدة الاقتصادية مقابل المخاطر التي تتعرض لها، حيث يشير (Levitt, ١٩٩٩, p.٢) إلى أن مفهوم التحكم المؤسسي هو مفهوم واسع

المجال يستخدمه المشرعون والمستثمرون والمحاسبون وأعضاء مجلس الإدارة ويعرف بأنه مجموعة من العمليات التي لا غنى عنها لتحقيق الفاعلية السوقية، أي أن التحكم المؤسسي هو همزة الوصل بين إدارة المنظمة ومديريها وبين نظام التقارير المالية فيها. ونستنتج من ذلك بان التحكم المؤسسي هو علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المنظمة.
ويعتمد النظام الفعال للتحكم المؤسسي على مجموعة من الضوابط الداخلية والخارجية، حيث تساهم الضوابط الداخلية في تحديد العلاقة بين الإدارة والمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة وأصحاب المصالح، ولكي تنجح هذه الضوابط لابد من تدعيمها بالأبعاد الخارجية للتحكم المؤسسي والمتمثلة بالبعد الاقتصادي، والبعد البيئي، والبعد الاجتماعي. واستنادا إلى التحليل الاستراتيجي يمكن عرض هذه الضوابط والأبعاد على النحو الآتي :
أولا: جوانب القوة والضعف (الأبعاد الداخلية)
مسؤولية مجلس الإدارة :
وصف (Monks & Minow, ٢٠٠١, p.٢٢) مجلس الإدارة بأنه الرابط بين الأشخاص الذين يوفرون رأس المال والأشخاص الذين يستخدمونه لخلق قيمة للمنظمة. وتتمثل العناصر الأساسية لدور مجلس الإدارة بـ:
مراجعة الاستراتيجيات الرئيسة للمنظمة والمصادقة عليها.
مراقبة أعمال المدير التنفيذي.
الإشراف على تطوير وتنفيذ إستراتيجية المنظمة.
مراقبة المخاطر وإجراءات الرقابة الداخلية.
مراقبة الأنشطة وكافة العمليات لضمان عدالة المعاملة بين كافة الأطراف ذات الصلة بنشاط المنظمة.
أن أداء أعضاء مجلس الإدارة لدورهم السابق الذكر يعتبر جانب قوة، أما جانب الضعف فيتمثل فيما دأبت عليه غالبية مجالس الإدارة في أن يكون دورها شكلي وغير فاعل ولا يساهم في وضع الخطط الإستراتيجية، حيث يكتفي العديد من أعضاءها بحضور الاجتماعات والاستماع إلى وجهات نظر الجهات التنفيذية وصاحبة القرار اليومي دون أن يكون لها دورا هاما في وضع إستراتيجية المنظمات وخططها وتحديد البدائل لتجاوز الحالات السلبية التي

تعيشها تلك الوحدات. وبسبب الانهيارات الكبيرة التي تعرضت لها العديد من الشركات قامت لجنة (NACD, ٢٠٠٠a, p.١٤) بإلزام أعضاء مجلس الإدارة بمقياسين قانونيين هما مقياس واجب الرعاية، ومقياس واجب الولاء، حيث يتطلب المقياس الأول من أعضاء مجلس الإدارة الآتي:

العمل بإخلاص ووفاء عالي.

حق الاطلاع على كافة القضايا التي تخص المنظمة بغض النظر عن كونها سرية أو علنية.

حضور الاجتماعات بشكل منتظم.

الالتزام بتقديم التقارير المالية المطلوبة بالتوقيت المناسب والسرعة الممكنة.

الإيمان المطلق بجدوى عملهم في المنظمة.

أما مقياس واجب الولاء فهو يتطلب:

عدم استغلال الموقع لتحقيق الأرباح أو المكاسب الشخصية.

العمل لأفضل منفعة لصالح الوحدة الاقتصادية وليس للصالح الذاتي.

أن يكون موضع ثقة ونزاهة في أداءه لأعمال المنظمة.

نظم الرقابة الداخلية:

يرى بعض الباحثون أن التحكم المؤسسي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالرقابة الداخلية ويعد مرحلة من مراحل تطورها إذ أن مفهوم التحكم المؤسسي يرتكز على بعض المقومات المتمثلة بالهيكل التنظيمي والإدارة، والرقابة، والصلاحيات والمسؤوليات.

وتعتبر هذه المقومات جزء من بيئة الرقابة الداخلية، ففي آخر تعريف للرقابة الداخلية (حسب معايير التدقيق الصادرة عن AICPA) أنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف الأساسية للشركة سوف يتم تحقيقها ويطلق على هذه السياسات والإجراءات بعناصر الرقابة الداخلية (أرنز ولوبك، ٢٠٠٢، ص ٣٧٨).

وفي عام (٢٠٠٢) أصدرت (OECD) تقريرها الموسوم (Conflicts Of Interest in the Accounting and Auditing System Environment) والذي خلصت فيه إلى أن الرقابة الفعالة على المخاطر تتطلب إدارة فعالة ومؤثرة في الوحدة الاقتصادية وان تناقض المصالح بحاجة

لأن يدار ويوازن مع محاولة تقليل هذا التناقض لكونه مطلب من مطالب السوق لغرض توفير الثقة الضرورية لاستثمار الأموال في المنظمات (OECD, ٢٠٠٢, p. ٢).

كما وقد سبق لهذه المنظمة أن أصدرت في عام (١٩٩٢) تقرير يتضمن مقياس يمكن من خلاله تقويم أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين الأداء، وشملت في هذا التقرير العناصر الرئيسة للرقابة الداخلية متمثلة ببيئة الرقابة، وتقويم المخاطر، وأنشطة الرقابة، ونظم المعلومات والاتصالات، والسيطرة، ودور هذه العناصر الخمسة في تحقيق الأهداف المتعلقة بالإذعان للقوانين والتعليمات، وموثوقية التقارير المالية، وفاعلية العمليات التشغيلية.

نظم المعلومات والاتصالات:

فتح التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات بشكل عام وشبكة المعلومات الدولية بشكل خاص المجال أمام إمكانيات جديدة لتحسين التحكم المؤسسي وذلك عن طريق تبادل المعلومات مما يساعد المساهمين في التغلب على مشاكل العمل وجعل المستثمرين الدوليين على اطلاع بأنشطة التحكم المؤسسي (OECD, ٢٠٠١, P. ٧) ولجأ الباحثون إلى استخدام مصطلح تقنية المعلومات ليشيروا من خلاله إلى البيئة التقنية الحديثة المتمثلة بالأجهزة والمعدات والبرمجيات وشبكات الاتصال التي تتعامل مع المعلومات (Turban & et. al., ٢٠٠٢, p. ٢٢ ; ثابت، ٢٠٠٥، ص ٦٦).

وتعد تقنية المعلومات والاتصالات من أهم الموارد المعرفية في الألفية الثالثة وتتجسد أهميتها بوصفها احد عوامل الإنتاج المعاصرة التي تضاف إلى العوامل التقليدية للإنتاج، كما أنها ابرز معالم التغيير المتسارع في بيئة المنظمات والتي أسهمت في تحسين أداء مختلف أنشطتها ومنها الأنشطة المحاسبية والتمويلية،وبهذا يشير(دهمش وأبو زر،٢٠٠٤، ص ١٤) إلى أن التقدم التقني الحديث قد طور جميع أوجه وظائف المحاسبة بما في ذلك القياس الاقتصادي والإبلاغ المالي والتخطيط، فضلاً عن تطوير إجراءات الرقابة الداخلية وأساليب التدقيق.

قيم المنظمة:
الأخلاقيات بشكل عام هي مجموعة من المبادئ أو القيم والتي يمكن تمثيلها بالقوانين والقواعد التنظيمية ومواثيق العمل للمجالات المهنية مثل المحاسبين ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة، ويعد تواجد السلوك الأخلاقي في المنظمات أمرا هاماً لكونها المادة التي تعمل على تماسك المنظمات داخل المجتمع.
ويفترض أن تكون القيم السائدة في المنظمة جزءاً أساسيا من استراتيجياتها، وعليه فكلما نجحت مجالس الإدارة في تحديد وتوضيح هذه القيم والتثقيف عليها كلما اقتربت المنظمات من تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فعلى سبيل المثال المساءلة العادلة لجميع المساهمين بضمنهم الأقلية يساهم في وضع إطار عمل فعال للتحكم المؤسسي، وكذلك اعتماد الشفافية وصدق التعبير في الإفصاح عن المعلومات، وتحقيق المساءلة لكل مستوى إداري داخل التنظيم، وتحديد أسس المكافآت بشكل علمي بعيداً عن المحسوبية.
ثانياً: الفرص والتهديدات (الأبعاد الخارجية):
حدد (Morrison, ٢٠٠٢, p. ٢٠) الأبعاد الخارجية التي تؤثر وتتأثر بالتحكم المؤسسي والتي يمكن أن تشكل فرص إذا ما أحسنت المنظمات تكييف عواملها الداخلية لمواكبة تلك التغيرات أو تشكل تهديدات في حالة عدم استغلالها بشكل صحيح، وتتلخص هذه الأبعاد بالآتي:
المتغيرات السياسية والقانونية:
ويرى فيها (Hunger & Wheelen , ١٩٩٨, p. ٥٤) مجموعة القوى التي تحدد السلطة وتعد القيود وتحافظ على القوانين والتشريعات واهم متغيراتها قوانين حماية البيئة، وقوانين الضرائب، وتشريعات التجارة الالكترونية، والاستثمارات الأجنبية وقوانين العمل، والمعايير الدولية المحاسبية والرقابية والاستقرار الحكومي، ويؤكد جواد (جواد، ١٩٩٤، ص ١١١) أن المنظمات تتلمس تأثير الحكومة من خلال الأنظمة والقوانين الخاصة بشرعية وجودها وعملياتها اليومية وعلى الإداريين عند تحديدهم استراتيجياتهم الأخذ بنظر الاعتبار هذه المتغيرات وما تصدره الدولة من تشريعات وقوانين وأي تغيرات مستقبلية محتملة فيها.

المتغيرات الاقتصادية:

تتنامى أهمية إتباع القواعد السليمة للتحكم المؤسسي لتحقيق الآتي (أبو العطا، ٢٠٠٣، ص ٤٨):

ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين والمساهمين على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة حقوق الأقلية.

تعظيم قيمة أسهم المنظمات وتدعيم منافستها في أسواق المال العالمية وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث الاندماجات.

التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل منعاً لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بها.

توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للمنظمات من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية.

تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط المنظمات العاملة في الاقتصاد ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

وتشير المتغيرات الاقتصادية إلى خصائص وتوجهات النظام الاقتصادي الذي تعمل فيه المنظمة والذي يؤثر في رسم وصياغة استراتيجياتها، وتتمثل هذه العوامل الاقتصادية بـ (سلمان، ٢٠٠٣، ص ٢١) : معدل النمو الاقتصادي، وهيكل الاستثمارات المحلية والأجنبية، ومعدلات الفائدة، وعرض النقود، ومعدلات التضخم، ومستويات البطالة.

ويساهم التحكم المؤسسي في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في الأزمات المالية من خلال ترسيخ مجموعة من معايير الأداء لتدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة وبالشكل الذي يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة بها (Winkler, ١٩٩٨, p.١٠).

المتغيرات الاجتماعية والثقافية:

تؤثر المنظمات وتتأثر بالحياة العامة لأفراد المجتمع وان أداءها يمكن أن يؤثر على الوظائف والمدخرات ومستويات المعيشة، وغيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد والمنظمات بالمجتمع، ومن ثم مساءلة المنظمات عن مدى التزامها في الإطار الشامل لرفاهية وتقدم المجتمع (Winkler , ١٩٩٨, p. ٧).

وفي رأي (Hunger & Wheelen, ١٩٩٨, pp. ٥٤ - ٥٥) تتمثل المتغيرات الاجتماعية والثقافية بالقيم والعادات والتقاليد في المجتمع ومن أمثلتها التغيرات في نمط المعيشة وبنسب نمو السكان والثقافة والتعلم والتدريس. ويظهر تأثير هذه المتغيرات في الموارد البشرية التي تحصل عليها المنظمة من المجتمع وفي مقدرتها التسويقية والوظائف التي يمكن أن تؤديها ويكون ذلك التأثير في صورة فرص وتهديدات.

المتغيرات التقنية:

يعد التطور التقني من خلال متغيراته من أهم التحديات التي تواجه المنظمات، ويعتمد مستقبل المنظمات وتطويرها على إدراك هذه التحديات والتي يتضح أثرها في العمليات التشغيلية، ومن أمثلة هذه المتغيرات: النفقات الإجمالية على البحث والتطوير، وحماية الاختراعات، والمنتجات الجديدة، وتحسين الإنتاجية.

الفرص والتهديدات:

مساهمة التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمات وتفادي الأزمات المالية

يمثل التحكم المؤسسي القواعد الموضوعة لإدارة الشركات من خلال مجلس الإدارة من اجل حماية مصالح كل الأطراف المهتمة بالتعامل مع الشركة. ويساعد التحكم المؤسسي السليم على خفض المخاطر في المنظمات وتخفيف احتمالات تعرضها للازمات المالية، ووصول أسهمها في الأسواق المالية، ورفع قيمة أسهمها، ويحسن التحكم المؤسسي من نوعية وكفاءة القيادة في المنظمة. وفي البداية كان الاهتمام في التحكم المؤسسي ينصب على النواحي المالية الهامة، إلا أن اهتمام المستثمرين تجاوز هذا الأمر، فهم يرغبون في التعرف على مستقبل المنظمة ومقدرتها على البقاء، ولن يتم ذلك إلا بالوقوف على أهداف المنظمة واستراتيجياتها والخطط المستقبلية لها من اجل تطوير انجازاتها وتحسين جودة إنتاجها.

أن معرفة مستوى التحكم المؤسسي في المنظمة أو في المنظمات الاقتصادية في بلد ما يعد مؤشر واضح ودليل ثابت عن مصير هذه المنظمات ومدى إمكانية تعرضها للازمات المالية والحالة التي ستؤول إليها في المستقبل، ذلك لأن نجاح أو فشل المنظمات إنما يعكس نجاح أو فشل الاقتصاد الكلي في البلدان التي تعمل فيه.

وقد أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم ٥٧ (ذنيبات، ٢٠٠٦ ، ص ص ١١٠-١١١) إلى المؤشرات التي يمكن أن تتعلق باستمرارية المنظمات، كالمؤشرات التشغيلية مثل فقدان مديرين أساسين بدون القدرة على تبديلهم، وخسارة أسواق رئيسية أو حقوق امتيازات أو تراخيص أو موردين أساسين، وصعوبات في الحصول على العمالة أو المواد، إضافة إلى المؤشرات المالية والمؤشرات الأخرى مثل التغير في التشريعات أو السياسات الحكومية.

ويلعب المدقق الخارجي دوراً رئيسياً في الكشف عن مدى استمرارية المنظمات الاقتصادية من خلال مراجعة محاضر اجتماعات الإدارة، وشروط الاتفاقيات المختلفة، ومراجعة الأحداث اللاحقة وغيرها من إجراءات أخرى، فإذا لم يقتنع بقدرة المنظمة على الاستمرار يمكن أن يفصح عن ذلك من خلال تقريره، حيث يعتبر تقرير المدقق المنتج الملموس والمحصلة النهائية لعملية التدقيق التي يقوم بها وكذلك يعتبر وسيلة الاتصال التي تربط المدقق بالأطراف المستفيدة من عملية التدقيق مثل المستثمرين، والمقرضين، والجهات الحكومية، والإدارة .. الخ، لذلك لابد من وجود إطار تنظيمي يحدد واجبات المدقق والمعايير التي يلتزم بها عند إعداد تقريره باعتباره يشكل احد الأركان الرئيسة للتحكم المؤسسي ويساهم بشكل كبير في تحقيق بعض مبادئ التحكم المؤسسي.

الدراسات السابقة :

من خلال الدراسات التي تم الاطلاع عليها لم يتم العثور على أي دراسة تتحدث عن موضوع البحث الحالي بشكله المتكامل، فهناك العديد من الدراسات التي تتحدث عن التحكم المؤسسي، ودراسات أخرى استخدمت التحليل الاستراتيجي في مجالات مختلفة. لذا فأن ما يميز هذه الدراسة أنها جمعت بين الموضوعين.

وعليه فأن عرض الدراسات السابقة سيتم من خلال محورين، محور خاص بالتحكم المؤسسي ومحور أخر يتعلق بالتحليل الاستراتيجي لمتغيرات قريبة من المتغيرات التي تم اختيارها في هذه الدراسة وكالآتي:

دراسة الشهابي (١٩٩٣): تعد هذه الدراسة استكشافية لموضوع التحليل الاستراتيجي وعلاقته بتحديد الأهداف الاجتماعية للوحدات الخدمية، وقد حاولت التركيز على أهمية التحليل الاستراتيجي في تحديد الأهداف من خلال

الموازنة بين مواقع القوة والضعف والفرص والتهديدات وبين تحديد الأهداف خدمة لرسالة الوحدة. ووضعت الدراسة هدفاً رئيساً يتضمن تحديد أبعاد متغيرات التحليل الاستراتيجي وأثرها في تحديد أهداف المؤسسات الاجتماعية في العراق، وذلك من خلال تحليل متغيرات البيئة الخارجية الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والتشريعية لتشخيص الفرص والتهديدات التي تؤثر في تحديد الأهداف الاجتماعية، وتحليل متغيرات البيئة الداخلية من خلال تحليل الموارد والإمكانات والهيكل التنظيمي لتشخيص مواقع القوة والضعف التي تؤثر في تحديد الأهداف الاجتماعية، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات تركزت في أهمية التحليل الاستراتيجي للوحدات عموماً وللوحدات الخدمية بشكل خاص.

دراسة الخوري (٢٠٠٣): سعت هذه الدراسة للوقوف على أوضاع التحكم المؤسسي في الشركات العاملة في الأردن وذلك من خلال مقارنة عناصر التحكم المؤسسي الجيد مع ما هو سائد في الأردن وتتمثل هذه العناصر بالإطار التشريعي والرقابة الحكومية، والنظام المصرفي، وسوق رأس المال، والإفصاح والمعايير المحاسبية، والشفافية في عمليات التخاصية، والإشراف الفعال لمجالس الإدارة، والمحافظة على حقوق الملكية، وحماية حقوق الأقلية. وخلصت الدراسة إلى أن المناخ السائد للتحكم المؤسسي متوفر في الأردن من حيث البيئة الداعمة له وان هذه البيئة تنطوي على بعض السمات أهمها أن بعض الشركات عائلية في ملكيتها وفي إدارتها، ومنها شركات مساهمة عامة مدرجة في السوق المالي، وشركات محدودة المسؤولية غير مدرجة في السوق، وهناك تركزات في سوق رأس المال الأردني حيث تستحوذ بعض الشركات على أكثر من ٦٠% من مجموع القيمة السوقية للأسهم وان نسبة المستثمرين الأجانب في القيمة السوقية للأسهم تقل قليلاً عن ٤٠%، ووجود تعليمات وأمنية حول الإفصاح والشفافية للبنوك وشركات التأمين والشركات المدرجة في السوق المالي. كما أشارت الدراسة إلى عدم توفر الوعي الكافي لأهمية التحكم المؤسسي في الجانب الحكومي والأهلي.

دراسة العربيد (٢٠٠٣): بينت هذه الدراسة أن إعداد القوائم المالية الخاصة بالبنوك يعتمد على فهم طبيعة أنشطة هذه البنوك وعلى العوامل الخارجية المؤثرة في هذه الأنشطة سواء القوانين، والإجراءات المفروضة من البنك المركزي والمؤثرة في تحديد أسعار الفائدة أو السيولة والسقوف الائتمانية أو المؤشرات الاقتصادية والمالية والنقدية التي تؤثر في تقييم الأصول والخصوم، وتم استعراض معايير الإفصاح في القوائم المالية الخاصة بالبنوك، كذلك عرضت نماذج للتحكم المؤسسي لكل من الولايات المتحدة الأمريكية، وألمانيا، واليابان. وخلصت الدراسة إلى توضيح المبادئ التي توصلت إليها العديد من المنظمات والهيئات الدولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والبنك الدولي، ولجنة بازل، في إيجاد مجموعة من القيم المؤسساتية المطلوب تداولها داخل قطاع البنوك، وتحديد الخطوط الواضحة للمسؤولية والقدرة على المساءلة وفرضها داخل قطاع البنوك، والتأكيد على المؤهلات الفنية والإدارية لمجالس الإدارة، وضرورة الاستفادة القصوى من عمل المدققين الخارجيين والداخليين وضرورة وجود ثلاث لجان للتحكم المؤسسي الأولى للتدقيق والثانية للتعيين والثالثة للتفويض.

دراسة Riley (٢٠٠٦): بينت الدراسة أنه يمكن للقائمين على عملية الاتصال في المنظمة تحسين استجابتها وطاعتها للتعليمات والأوامر الرسمية والتشريعات، والمساعدة على منع قيامها بالتحايل أو الخداع الذي يمكن أن يدمر المنظمة ويعرضها للازمات المالية ويوقف استمراريتها كما حصل للعديد من الشركات مثل Enron, WorldCom, and Parmalat Group Italy لذا صممت العديد من المنظمات إطار للتحكم المؤسسي لمنع انتهاك طاعة القوانين والأنظمة وتعزيز ثقة المستهلك والجمهور، إلا أنها قد تفشل في حالة وجود معارضة لهدف تحقيق الربح القصير الأجل، وهنا يأتي دور القائمين على عملية الاتصال في معالجة هذا الموقف من خلال تغيير ثقافة التحكم والاتجاه للنظر إلى الفوائد المترتبة على صدق وأمانة المنظمة في المدى الطويل.

دراسة Kyereboah-Cleman (٢٠٠٧): تناولت الدراسة التحكم المؤسسي وأثره في تعظيم القيمة لمصلحة حملة الأسهم في أفريقيا. وجمعت البيانات من دولة جنوب أفريقيا وغانا وكينيا ونيجيريا للفترة من ١٩٩٧ - ٢٠٠١. وأظهرت النتائج أن مجلس إدارة الشركات في البلدان المختارة يعد مستقل نسبيا، وأن الحجم الكبير لمجلس الإدارة يعزز أداء الشركة ويعظم القيمة لمصلحة حملة الأسهم. وتوصلت الدراسة كذلك إلى أن نوع القطاع والتأثيرات الخاصة بالبلد يؤثران في تعظيم القيمة لمصلحة حملة الأسهم، وأن لقطاع التعدين السيطرة في مجال تعظيم هذه القيمة، إلا أنه يعاني من ارتفاع الضرائب والفوائد المدفوعة.

دراسة Hsueh-Liang (٢٠٠٧): تطرقت الدراسة إلى كيفية قيام التحكم المؤسسي في المنظمة بتشكيل أو صياغة الأداء الإبداعي من خلال كفاءة مجلس الإدارة والحوافز الإدارية. وطبقت الدراسة على عينة من (١٧٨) شركة من الشركات التايوانية العاملة في مجال الصناعات التكنولوجية المتقدمة. وأكدت النتائج على إن التحكم المؤسسي ووضوح حالة الفروقات في بيئات صناعة التكنولوجيا المتقدمة يعد قواعد متعددة لأي إبداع منشود.

دراسة البكوع (٢٠٠٧): وضحت الدراسة إن مهنة مراقبة الحسابات تواجه تحديات جسيمة تزداد حدتها بالتطور المستمر في عناصر البيئة التقنية الحديثة مما يستوجب تحديدها وتشخيصها للنجاح في مواجهتها من اجل وضع رؤيا مستقبلية شاملة للمهنة وتمكينها من تحسين وتطوير ممارستها وأدائها في تقديم أفضل الخدمات. وسعت الدراسة إلى التعرف على أهم متغيرات البيئة الخارجية والداخلية لمهنة مراقبة الحسابات في ظل التقنية الحديثة من خلال استخدام احد أساليب التحليل الاستراتيجي، وتوصلت إلى أن بيئة المهمة هي العامل الرئيسي الأول ضمن متغير البيئة الخارجية الذي يشكل أفضل فرصة أمام تطوير المهنة في العراق وإذا أهمل يمكن أن يشكل تهديداً وان تأهيل الموارد البشرية يعتبر العامل الأول في البيئة الداخلية كجانب قوة وإذا ما أهمل يمكن أن يشكل جانب ضعف.

دراسة مطر ونور (٢٠٠٧): هدفت الدراسة إلى تقييم مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، ولتحقيق هذا الهدف

أجرى الباحثان دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة العاملة في القطاعين المصرفي والصناعي عددها (٢٠) شركة، وكشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في أن مستوى التزام الشركات المساهمة العامة في القطاعين يتراوح بين قوي وضعيف جداً ولكن بمستوى عام مقبول أو متوسط مع ملاحظة أن مستوى الالتزام يميل لصالح القطاع المصرفي على حساب القطاع الصناعي، أما عن جوانب الخلل في تطبيق النظام فتتلخص بشكل رئيسي في عدم التزام مجالس الإدارة كما يجب بقواعد السلوك المهني وعدم إشراك القاعدة العامة للمساهمين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للشركة وحرمانهم من الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وكذلك عدم التزام الشركات بمسؤولياتها الاجتماعية للبيئة التي تعمل فيها، ولجوء بعض إدارات تلك الشركات إلى استعمال وسائل غير مشروعة كالرشاوى والمحسوبية للحصول على العقود.

منهجية البحث

فرضيات البحث

يستند البحث إلى فرضيتين رئيستين هما:

أولا: الفرضية الرئيسة الأولى H_1: تساهم البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي والمتمثلة بـ (مسؤولية مجلس الإدارة، ونظم الرقابة الداخلية، ونظم المعلومات والاتصالات، وقيم المنظمة) في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

وتنبثق عن هذه الفرضية الرئيسة أربع فرضيات فرعية هي:

H_{1a}: تساهم مسؤولية مجلس الإدارة في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

H_{1b}: تساهم نظم الرقابة الداخلية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

H_{1c}: تساهم نظم المعلومات والاتصالات في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

H_{1d}: تساهم قيم المنظمة في استمراريتها وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

ثانيا: الفرضية الرئيسة الثانية H_2: تساهم البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي والمتمثلة بـ (المتغيرات القانونية والسياسية، والمتغيرات الاقتصادية، والمتغيرات الاجتماعية والثقافية، والمتغيرات التقنية) في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

H_{2a}: تساهم المتغيرات القانونية والسياسية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

H٢b: تساهم المتغيرات الاقتصادية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

H٢c: تساهم المتغيرات الاجتماعية والثقافية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

H٢d: تساهم المتغيرات التقنية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

أساليب جمع البيانات:

تم الاعتماد على الأدبيات المتعلقة بموضوع البحث والمتوافرة في المكتبات وعلى مواقع الانترنت لتغطية الجانب النظري. أما الجانب العملي فقد استخدمت فيه الاستبانة، وقد صممت لتتضمن في جانبها الأول معلومات تعريفية عن المبحوثين وهي: العنوان الوظيفي، والمؤهل العلمي، والاختصاص العلمي، وسنوات الخبرة.

وتناول الجانب الثاني أسئلة الاستبانة التي قسمت إلى مجموعتين، المجموعة الأولى ترتبط بمتغيرات البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي حسب تحليل الباحثة والتي تشكل في حالة توفرها جوانب قوة للتحكم المؤسسي يمكن أن تساهم في استمرارية المنظمة وحمايتها من التعرض للازمات المالية، وأن أي نقص أو خلل فيها يمكن أن يشكل جوانب ضعف للتحكم المؤسسي مما ينعكس سلبا على استمرارية المنظمة ويزيد من إمكانية تعرضها للازمات المالية. وتتعلق المجموعة الثانية من الأسئلة بمتغيرات البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي والتي تمثل فرص فيما لو تم استغلالها بالشكل الملائم يمكن أن تساهم في استمرارية المنظمة وابتعادها عن الأزمات المالية، ومن جانب أخر يمكن أن تكون تلك

المتغيرات في حالة عدم توفرها أو وجود خلل أو نقص فيها عوائق تهدد التحكم المؤسسي ومساهمته في استمرارية المنظمة وحمايتها من الأزمات المذكورة.
ويبين الجدول رقم (١) أسئلة الاستبانة موزعة على متغيرات الدراسة الرئيسة والفرعية.
واستخدم مقياس ليكرت الخماسي لتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية، إذ تم إعطاء وزن ٥ لـ (اتفق تماما)، و٤ لـ (اتفق)، و٣ لـ (محايد)، و٢ لـ (لا اتفق)، و١ لـ (لا اتفق إطلاقا).

جدول رقم (١): تركيب استمارة الاستبانة

التسلسل	المتغيرات	الأسئلة
أولا	**البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي:**	
	متغير مسؤولية مجلس الإدارة	**١ _ ٥**
	متغير نظم الرقابة الداخلية	**٦ _ ١٢**
	متغير نظم المعلومات والاتصالات	**١٣ _ ١٨**
	متغير قيم المنظمة	**١٩ _ ٢٢**
ثانيا	**البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي:**	
	متغيرات قانونية وسياسية	**١ _ ٦**
	متغيرات اقتصادية	**٧ _ ١٠**
	متغيرات اجتماعية وثقافية	**١١ _ ١٥**
	متغيرات تقنية	**١٦ _ ٢٠**

وتم اختبار الصدق الظاهري للاستبانة من خلال توزيعها على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة في مجال التدريس والعمل.
أما بخصوص ثبات أداة الدراسة، فقد تم التأكد من ثباتها بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وبلغ معامل الثبات (٠.٩١)، وحيث أنها تزيد عن النسبة المقبولة (٦٠ %) فأن ذلك يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.
الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:
تم الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في عملية التحليل واختبار الفرضيات حيث استخدمت الأساليب الإحصائية الآتية:
النسب المئوية والتكرارات.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
اختبار (ت) لعينة واحدة (One Sample T Test) لفحص إمكانية قبول أو رفض فرضيات الدراسة.
اختبار كرونباخ الفا (Cronbach Alpha) للتحقق من ثبات أداة الدراسة.

مجتمع البحث وعينته:

شمل مجتمع الدراسة البنوك الأردنية والمدققين الخارجيين. وقد جاء هذا الاختيار نظرا للاهتمام الكبير الذي يوليه قطاع البنوك للتحكم المؤسسي حتى إن بعضها اصدر أدلة تتعلق بمستلزمات التحكم المؤسسي،كما لا يخفى الدور الهام الذي يلعبه المدقق الخارجي في تدعيم الالتزام بالمبادئ الأساسية للتحكم المؤسسي.

أما بخصوص أفراد العينة فتوزعوا على أربعة فئات هم أعضاء مجلس الإدارة، وأعضاء لجنة التدقيق، والمدققين الداخليين، والمدققين الخارجيين.

وتم توزيع (١١٥) استبانة استرجع منها(٩٢) استبانة، أي أن نسبة الاستعادة بلغت (٨٠ %).

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

خصائص أفراد عينة البحث

يوضح الجدول رقم (٢) أن المدققين الخارجيين يمثلون أعلى نسبة من أفراد العينة وهي (٤١.٣ %)، فيما شكل أعضاء لجنة التدقيق اقل نسبة حيث بلغت (١٣.١ %)، وجاء بين هاتين النسبتين المدققين الداخليين وأعضاء مجلس الإدارة حيث شكلوا نسبة (٢٩.٣ %) و(١٦.٣ %) على التوالي.

ونجد أن شهادة البكالوريوس هي المؤهل العلمي الأكثر تكرارا إذ إن أكثر من نصف أفراد العينة هم من حملة هذه الشهادة حيث بلغت نسبتهم (٥٤.٣ %)، كما كانت أعلى نسبة تخصص علمي في مجال المحاسبة حيث بلغت (٤٦.٧ %).

وفيما يتعلق بمتغير الخبرة، تبين إن أفراد العينة يتمتعون بخبرة عالية في مجال عملهم، إذ تبلغ نسبة من يتمتعون بخبرة لا تقل عن عشرة سنوات (٦٤ %) مما يدعم النتائج المحصل عليها.

جدول رقم (٢): خصائص أفراد عينة البحث

المتغيرات	بدائل الإجابة	العدد	النسبة المئوية
العنوان الوظيفي	عضو مجلس إدارة	١٥	١٦.٣ %
	عضو لجنة تدقيق	١٢	١٣.١ %
	مدقق داخلي	٢٧	٢٩.٣ %
	مدقق خارجي	٣٨	٤١.٣ %
	المجموع	٩٢	١٠٠ %
المؤهل العلمي	دبلوم كلية مجتمع	١٤	١٥.٢ %
	بكالوريوس	٥٠	٥٤.٣ %
	ماجستير	٦	٦.٥ %
	دكتوراه	٤	٤.٤ %
	أخرى	١٨	١٩.٦ %
	المجموع	٩٢	١٠٠ %
التخصص العلمي	محاسبة	٤٣	٤٦.٧ %
	إدارة إعمال	١٢	١٣.١ %
	علوم مالية ومصرفية	٢٩	٣١.٥ %
	قانون	٣	٣.٣ %
	أخرى	٥	٥.٤ %
	المجموع	٩٢	١٠٠ %
عدد سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	٩	٩.٨ %
	من ٥ سنوات ـ اقل من ١٠ سنوات	٢٤	٢٦.١ %
	من ١٠ سنوات ـ اقل من ١٥ سنة	٣٠	٣٢.٦ %
	من ١٥ سنة ـ اقل من ٢٠ سنة	١٦	١٧.٤ %
	أكثر من ٢٠ سنة	١٣	١٤.١ %
	المجموع	٩٢	١٠٠ %

اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الرئيسة الأولى $H_١$: تساهم البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي والمتمثلة بـ (مسؤولية مجلس الإدارة، ونظم الرقابة الداخلية، ونظم المعلومات والاتصالات، وقيم المنظمة) في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

وتنبثق عن هذه الفرضية الرئيسة أربع فرضيات فرعية هي:

$H_{١a}$: تساهم مسؤولية مجلس الإدارة في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

$H_{١b}$: تساهم نظم الرقابة الداخلية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

$H_{١c}$: تساهم نظم المعلومات والاتصالات في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

$H_{١d}$: تساهم قيم المنظمة في استمراريتها وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

تم اختبار هذه الفرضيات بالاعتماد على المجموعة الأولى من أسئلة الاستبانة التي تناولت متغيرات البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتجنبها الوقوع في الأزمات المالية.

وتشكل هذه المتغيرات عند توفرها جوانب قوة للتحكم المؤسسي يمكن أن تساهم في استمرارية المنظمة وحمايتها من الوقوع في هذه الأزمات، وبالمقابل تشكل جوانب ضعف في حالة عدم توافرها أو وجود خلل بها يمكن أن ينعكس سلبا على استمرارية المنظمة ويزيد من احتمالات تعرضها للازمات المالية.

ونلاحظ من الجدول رقم (٣) إن أفراد العينة يعتقدون بدرجة كبيرة بأن تحمل مجلس الإدارة لمسؤولياته يشكل احد نقاط القوة للتحكم المؤسسي ويساهم في استمراريتها وحمايتها من الأزمات المالية، فقد جاء المتوسط الحسابي الكلي للإجابات حول هذا الجانب مرتفعا حيث بلغ (٤.٤٤) أي بنسبة (٨٨.٨ %).

كما أكدت إجابات أفراد العينة بأن توافر نظم الرقابة الداخلية، ونظم المعلومات

والاتصالات هما من نقاط قوة التحكم المؤسسي ويساهمان في استمرارية المنظمة وحمايتها من الأزمات المالية، فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الإجابات على التوالي(٤.٥٦، ٤.٣٩)أي بنسبة(٩١.٢ %، ٨٧.٨ %).
ويرى أفراد العينة إن وجود قيم للمنظمة هو احد نقاط القوة للتحكم المؤسسي ويساهم في استمراريتها وتفاديها للازمات المالية، فقد بلغ المتوسط الحسابي للإجابات التي أفادت بذلك(٤.٤٩) أي بنسبة (٨٩.٨ %).
وقد جاء المتوسط الحسابي العام لجميع إجابات أفراد العينة حول المحاور الأربعة لمتغيرات البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتقليل تعرضها للازمات المالية عند اتفق تماما إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه الإجابات (٤.٤٧) أو بنسبة (٨٩.٤ %).
هذا وتشير قيم الانحرافات المعيارية لتلك الإجابات والتي تراوحت بين (٠.٨٢ - ٠.٩٠) إلى الانسجام في آراء المجيبين.
جدول رقم (٣): الإحصاءات الوصفية لإجابات إفراد العينة عن الأسئلة ذات العلاقة بالبيئة الداخلية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتفاديها الأزمات المالية

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي (على مقياس خماسي)	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
أولا-	**تشكل المتغيرات التالية نقاط قوة للتحكم المؤسسي وتساهم في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية:**			
١-	**مسؤولية مجلس الإدارة عن تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مستوى إداري في المنظمة لأغراض المساءلة.**	٤.٨٠	٩٦ %	٠.٩٣
٢-	**مسؤولية مجلس الإدارة في الأشراف على عملية إدارة وتحليل المخاطر.**	٤.٣٠	٨٦ %	٠.٦٤
٣-	**مسؤولية مجلس الإدارة بتحديد أنواع التقارير التي يجب الإبلاغ عنها بشفافية.**	٤.٢٧	٨٥.٤ %	٠.٦٣
٤-	**مسؤولية مجلس الإدارة في الإفصاح عن طرق العمل المتبعة في تحديد مكافآت عضو مجلس الإدارة.**	٤.١٢	٨٢.٤ %	٠.٨٣
٥-	**التزام أعضاء مجلس الإدارة بالمشاركة الايجابية عند حضور الاجتماعات وفي المناقشات الحيادية حول المنظمة.**	٤.٧٠	٩٤ %	٠.٨٧

الأسئلة (١ – ٥) مجتمعة المتعلقة بمسؤولية مجلس الإدارة		٤.٤٤	٨٨.٨ %	٠.٧٨
٦-	وضع الخطط التفصيلية ذات العلاقة بالمخاطر التدقيقية لتحديد أولويات نشاط التدقيق في المنظمة.	٤.١٠	٨٢ %	١
٧-	رفع جميع الخطط الإستراتيجية للإدارة العليا لتحديد متطلبات تنفيذها واعتمادها قبل التنفيذ.	٤.٢٢	٨٤.٤ %	٠.٧٥
٨-	التفاعل الايجابي بين وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.	٤.٤٥	٨٩ %	٠.٧٧
٩-	تمتع وظيفة التدقيق الداخلي باستقلالية كافية لأداء أعمالها بصورة صحيحة دون أي ضغط من أي جهة عليا في المنظمة.	٤.٨٧	٩٧.٤ %	٠.٨٧
١٠-	وجود نظام رقابة داخلية يتسم بالكفاءة والفاعلية.	٤.٨٨	٩٧.٦ %	٠.٨٩
١١-	تولي لجنة التدقيق مناقشة تقارير المدقق الخارجي.	٤.٧٨	٩٥.٦ %	٠.٧٣
١٢-	عدم منح المدقق الخارجي فرصة الحصول على خدمات استشارية في المنظمة.	٤.٦٥	٩٣ %	٠.٨٥
الأسئلة (٦ – ١٢) مجتمعة المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية		٤.٥٦	٩١.٢ %	٠.٨٤
١٣-	إفصاح المنظمة عن المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي.	٤.٧٥	٩٥ %	٠.٨٠
١٤-	إفصاح المنظمة عن المعلومات المتعلقة بخلفيات أعضاء مجلس الإدارة.	٤.٥٥	٩١ %	٠.٨٥
١٥-	إفصاح المنظمة عن التغيرات في حقوق الملكية.	٤.٦٧	٩٣.٤ %	٠.٧٩
١٦-	إفصاح المنظمة عن هيكل مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.	٤.٢٢	٨٤.٤ %	٠.٩٨
١٧-	رفع تقارير دورية إلى مجلس الإدارة حول أهداف وأنشطة التدقيق الداخلي، والقضايا التي تخص إدارة المخاطر.	٤.١٦	٨٣.٢ %	٠.٧٢
١٨-	الإفصاح عن المعلومات الحديثة من خلال شبكة الانترنت مثل التقارير المالية، والعمليات والأحداث ذات التأثير المادي.	٣.٩٨	٧٩.٦ %	٠.٧٨
الأسئلة (١٣ – ١٨) مجتمعة المتعلقة بنظم المعلومات والاتصالات		٤.٣٩	٨٧.٨ %	٠.٨٢
١٩-	وجود قواعد أخلاقية يمكن من خلالها القضاء على أي تحيز لصالح فئة دون أخرى.	٤.٧٧	٩٥.٤ %	٠.٨٣

-٢٠	توفر عدد كافي من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين (غير التنفيذيين).	٤.٥٧	٩١.٤ %	٠.٩١
-٢١	رفع توصيات مناسبة من قبل المدقق الداخلي لتعزيز القيم الأخلاقية السائدة في المنظمة.	٤.٣٧	٨٧.٤ %	٠.٨٤
-٢٢	تولي لجنة التدقيق تقييم المدقق الداخلي والخارجي من خلال مدى نزاهته وكفاءته.	٤.٢٣	٨٤.٦ %	١.٠٣
الأسئلة (١٩ – ٢٢) مجتمعة المتعلقة بقيم المنظمة		٤.٤٩	٨٩.٨ %	٠.٩٠
الإجمالي (جميع متغيرات البيئة الداخلية معاً)		٤.٤٧	٨٩.٤ %	٠.٨٣

للتحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج السابقة ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (ت). ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج هذا الاختبار، إذ يتبين إن قيمة (t) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية والبالغة
(٢.٠٤٢) عند مستوى دلالة (٠.٠٥) لمتغيرات البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية منفردة ومجتمعة، مما يفيد بقبول الفرضية الرئيسة الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها بنسبة ثقة (٩٥ %).

جدول رقم (٤): نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها

الفرضية	t المحسوبة	Sig.	نتيجة اختبار الفرضية
$H_{١a}$	١٦.٧٢٧	٠.٠٠٠	قبول
$H_{١b}$	١٣.٨٠٢	٠.٠٠٠	قبول
$H_{١c}$	٩.٢١٣	٠.٠٠٠	قبول
$H_{١d}$	١٠.١٥١	٠.٠٠٠	قبول
$H_{١}$	١٣.٤٩٧	٠.٠٠٠	قبول

اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الرئيسة الثانية $H_{٢}$: تساهم البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي والمتمثلة بـ (المتغيرات القانونية والسياسية، والمتغيرات الاقتصادية، والمتغيرات الاجتماعية والثقافية، والمتغيرات التقنية) في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

$H_{٢a}$: تساهم المتغيرات القانونية والسياسية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

$H_{٢b}$: تساهم المتغيرات الاقتصادية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

$H_{٢c}$: تساهم المتغيرات الاجتماعية والثقافية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

$H_{٢d}$: تساهم المتغيرات التقنية في استمرارية المنظمة وتفاديها الوقوع في الأزمات المالية.

اختبرت هذه الفرضيات استنادا إلى المجموعة الثانية من أسئلة الاستبانة التي تطرقت إلى متغيرات البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي والتي تمثل فرص فيما لو تم استغلالها بالصورة المناسبة يمكن أن تساهم في استمرارية المنظمة وتفاديها التعرض للازمات المالية، كما يمكن أن تشكل تلك المتغيرات في الوقت ذاته في حالة عدم توفرها أو وجود خلل أو نقص فيها تهديدات يكون لها انعكاس سلبي على استمرارية المنظمة وحمايتها من الأزمات المالية.

ويبين الجدول رقم (٥) أن غالبية أفراد العينة يؤيدون بشدة كون المتغيرات القانونية والسياسية تمثل فرصة إذا ما تم استغلالها تساهم في استمرارية المنظمة وتجنبها للازمات المالية، فقد بلغ المتوسط الحسابي للإجابات ذات العلاقة بهذا الخصوص (٤.٥٦) أي بنسبة (٩٣ %).

و أكد المجيبين أن العوامل الاقتصادية تمثل فرصة تساهم في استمرارية المنظمة وتجنبها للازمات المالية إذا ما استغلت بالشكل المناسب، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الإجابات (٤) أي بنسبة (٨٠ %).

ويجد أفراد العينة كذلك أن العوامل الاجتماعية والثقافية تشكل في حالة الاستفادة منها فرصة تساهم في استمرارية المنظمة وحمايتها من التعرض للازمات المالية، فقد بلغ المتوسط الحسابي للإجابات هنا (٤.١) أو بنسبة (٨٢ %).

كما أفادت الإجابات المتعلقة بالمتغيرات التقنية بأن هذه العوامل تعد فرصة لها مساهمة في استمرارية المنظمة وحمايتها من الوقوع في الأزمات المالية فيما لو تم استغلالها بالشكل الملائم، فقد جاء المتوسط الحسابي لهذه الإجابات مرتفعا إذ بلغ (٤.٤) أو بنسبة (٨٢ %).

هذا وجاء المتوسط الحسابي العام للإجابات حول جميع متغيرات البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتفادي التعرض للازمات المالية عند اتفق تماما حيث بلغ (٤.٣١) أي بنسبة (٨٦.٢ %). وجاءت الإجابات هنا منسجمة إذ تراوحت قيم انحرافاتها المعيارية بين (٠.٧٥ - ٠.٩٣) مما يدلل على الانسجام بين هذه الإجابات.

جدول رقم (٥): الإحصاءات الوصفية لإجابات إفراد العينة عن الأسئلة ذات العلاقة بالبيئة الخارجية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتفاديها الأزمات المالية

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي (على مقياس خماسي)	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
ثانيا-	**تشكل المتغيرات التالية فرص لتدعيم التحكم المؤسسي وتساهم في استمرارية المنظمة وتجنبها الوقوع في الأزمات المالية:**			
١-	**توافر التشريعات الواضحة ذات العلاقة بالاستثمار والضرائب والجمارك ----- الخ.**	٤.٩٠	٩٨ %	٠.٧٠
٢-	**توافر معايير محاسبية وتدقيقية دولية أو محلية.**	٤.٩١	٩٨.٢ %	٠.٦٤
٣-	**توافر الاستقرار السياسي.**	٤.٩٣	٩٨.٦ %	٠.٨٩
٤-	**وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم.**	٤.٨٢	٩٦.٤ %	٠.٦٣
٥-	**توافر توصيف مكتوب لاختصاصات لجنة التدقيق، واللجان الأخرى في المنظمة طبقا للتشريعات.**	٤.١٣	٨٢.٦ %	٠.٨٣
٦-	**قيام الإدارة بمراجعة القوانين والتشريعات والمطالبة بتحديثها كل ثلاث سنوات على الأقل.**	٤.٢١	٨٤.٢ %	٠.٧٩
الأسئلة من (١ – ٦) مجتمعة المتعلقة بالمتغيرات القانونية والسياسية		٤.٦٥	٩٣ %	٠.٧٥
٧-	**ارتفاع معدل النمو الاقتصادي وزيادة متوسط دخل الفرد.**	٤.١٤	٨٢.٨ %	٠.٨٧
٨-	**فهم خصائص المنافسين وميزات الخدمات التي يقدمونها.**	٤.١٢	٨٢.٤ %	٠.٩٨
٩-	**زيادة هيكل الاستثمارات المحلية والأجنبية.**	٣.٨٧	٧٧.٤ %	٠.٨٥
١٠-	**تقليل معدلات البطالة في المجتمع.**	٣.٨٩	٧٧.٨ %	١.٠١

	الأسئلة من (٧ – ١٠) مجتمعة المتعلقة بالمتغيرات الاقتصادية	٤	٨٠ %	٠.٩٣
١١-	ارتفاع مستوى التعليم في المجتمع.	٤.٠٩	٨١.٨ %	١
١٢-	إتاحة فرص التدريب والتأهيل لأفراد المجتمع.	٤.١٤	٨٢.٨ %	٠.٦٤
١٣-	إدراك أعضاء مجلس الإدارة لمسؤولية منظماتهم الاجتماعية.	٤.٠٩	٨١.١٨ %	١.٠٨
١٤-	إدراك حاجات الزبائن الحالية والمستقبلية.	٤.٠٢	٨٠.٤ %	٠.٧٧
١٥-	التعامل الأخلاقي السليم مع حاجات أفراد المجتمع.	٤	٨٠ %	٠.٧٣
	الأسئلة من (١١ – ١٥) مجتمعة المتعلقة بالمتغيرات الاجتماعية والثقافية	٤.١٠	٨٢ %	٠.٨٤
١٦-	مواكبة سرعة التطور التقني في مجال العمل.	٤.٩٤	٩٨.٨ %	٠.٦١
١٧-	التنوع في الخدمات المقدمة من قبل المنظمة في ظل تطور التقنية الحديثة.	٤.٥٦	٩١.٢ %	٠.٥٩
١٨-	توفير فرص التدريب لتطوير المهارات.	٤.٤٨	٨٩.٦ %	٠.٧٣
١٩-	استخدام الوسائل الحديثة في الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالمنظمة.	٤.٠١	٨٠.٢ %	٠.٩٨
٢٠-	تحليل مخاطر استخدام التكنولوجيا.	٤.٠٣	٨٠.٦ %	٠.٩٥
	الأسئلة من (١٦ – ٢٠) مجتمعة المتعلقة بالمتغيرات التقنية	٤.٤٠	٨٨ %	٠.٧٧
	الإجمالي (جميع متغيرات البيئة الخارجية معا)	٤.٣١	٨٦.٢ %	٠.٨١

وبهدف اختبار الفرضية الرئيسة الثانية والفرضيات الفرعية لها وللتحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج السابقة تم استخدام اختبار(T – Test)، ويظهر الجدول رقم (٦) نتائج هذا الاختبار.

ويتبين من الجدول المذكور إن قيمة (t) المحسوبة اكبر من قيمة (t) الجدولية والبالغة (٢.٠٤٢) عند مستوى معنوية (٠.٠٥) لمتغيرات البيئة الخارجية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتفادي التعرض للازمات المالية منفردة ومجتمعة، وهذا يعني قبول الفرضية الرئيسة الثانية والفرضيات المتفرعة منها بدرجة ثقة (٩٥ %).

جدول رقم (٦): نتائج اختبار الفرضية
الرئيسة الثانية والفرضيات الفرعية لها

الفرضية	t المحسوبة	Sig.	نتيجة اختبار الفرضية
$H_{٢a}$	٨.١٩٧	٠.٠٠٠	قبول
$H_{٢b}$	١١.٢١٨	٠.٠٠٠	قبول
$H_{٢c}$	١٢.٨١٠	٠.٠٠٠	قبول
$H_{٢d}$	٩.١٣٣	٠.٠٠٠	قبول
$H_{٢}$	١١.١٥٢	٠.٠٠٠	قبول

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

أخذت أدوات التحليل الاستراتيجي أشكالا متعددة تختلف باختلاف أنواع ومجالات وأغراض استخدام تلك الأدوات، فمنها ما يقيس متغيرات البيئة الخارجية العامة كتحليل PEST ومنها ما يقيس المتغيرات أو المؤثرات البيئية الخاصة كنموذج PORTER ، وهناك ما يقيس كل من المتغيرات الداخلية التي تعكس جوانب القوة والضعف، والمتغيرات الخارجية التي تحدد الفرص والتهديدات كنموذج SWOT، وان تعدد هذه الأدوات يعكس اهتمام الباحثين بأدوات التحليل الاستراتيجي والسعي نحو تطويرها للإفادة العملية من تامين سلامة التحرك اتجاه الأهداف الإستراتيجية وتعزيز الموقف التنافسي للمنظمة حاضرا ومستقبلا.

يعتمد التحكم المؤسسي على ثلاثة أبعاد أساسية تتمثل بالبعد الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي، ويمكن إعادة النظر بهذه الأبعاد من خلال مدخل التحليل الاستراتيجي، وتقسيمها إلى أبعاد داخلية وخارجية تعكس الضوابط الداخلية التي تحدد العلاقة بين الإدارة والمساهمين وتدعيمها بالمؤثرات الخارجية التي تتلاءم مع الظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية.

تتمثل جوانب القوة للتحكم المؤسسي، بتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بشكل صحيح وتوفير أنظمة الرقابة الداخلية الكفوءة، ونظم المعلومات والاتصالات المؤتمتة، وترسيخ القيم الأخلاقية للمنظمة، وان أي نقص فيها يمكن أن يشكل جانب ضعف.

تتمثل الفرص المتاحة لتطوير دعائم وأركان التحكم المؤسسي، بالمتغيرات السياسية والقانونية، والمتغيرات الاقتصادية، والمتغيرات الاجتماعية والثقافية، والمتغيرات التقنية، وفي حالة عدم الاستفادة منها بشكل صحيح يمكن أن تشكل جوانب تهديد للتحكم المؤسسي.

يمثل التحكم المؤسسي القواعد الموضوعة لإدارة المنظمات والتي تساهم في خفض المخاطر في تنفيذ الأنشطة ورفع قيمة المنظمات وقدرتها على البقاء والاستمرار وتجنب الأزمات المالية.

أظهرت النتائج العملية بان أكثر أبعاد البيئة الداخلية مساهمة في استمرارية المنظمة وتفادي الأزمات المالية هي نظم الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤.٥٦ أي بنسبة ٩١.٢%، تليها قيم المنظمة بمتوسط حسابي ٤.٤٩ أي بنسبة ٨٩.٨%، وجاء متغير مسؤولية مجلس الإدارة بالمرتبة الثالثة حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤.٤٤ أي بنسبة ٨٨.٨%، أما متغير نظم المعلومات والاتصالات جاء بالمرتبة الأخيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤.٣٩ أي بنسبة ٨٧.٨%.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن أكثر أبعاد البيئة الخارجية مساهمة في استمرارية المنظمة وتفادي الأزمات المالية هي المتغيرات القانونية والسياسية إذ بلغ المتوسط الحسابي ٤.٦٥ أي بنسبة ٩٣%، ثم المتغيرات التقنية بمتوسط حسابي ٤.٤٠ أي بنسبة ٨٨%، تليها المتغيرات الاجتماعية والثقافية بمتوسط حسابي ٤.١٠ أي بنسبة ٨٢%، وأخيرا جاءت المتغيرات الاقتصادية بمتوسط حسابي ٤ أي بنسبة ٨٠%.

بينت نتائج التحليل الاستراتيجي أن أبعاد البيئة الداخلية والخارجية تساهم في استمرارية المنظمة وتجنب الأزمات المالية، إلا أن مساهمة أبعاد البيئة الداخلية كانت أكثر من مساهمة أبعاد البيئة الخارجية، فقد بلغ المتوسط الحسابي لأبعاد البيئة الداخلية ٤.٤٧ أي بنسبة ٨٩.٤% فيما بلغ المتوسط الحسابي لأبعاد البيئة الخارجية ٤.٣١ أي بنسبة ٨٦.٢%.

أفادت نتائج الدراسة بثبوت فرضيات البحث الرئيسة والفرعية وبمستوى ثقة ٩٥% فقد كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية لأبعاد البيئة الداخلية والخارجية للتحكم المؤسسي ومساهمتها في استمرارية المنظمة وتجنبها للازمات المالية منفردة ومجتمعة.

التوصيات

من الضروري إجراء تقويم دوري لمدى التزام المنظمة بمبادئ التحكم المؤسسي، ويمكن الاستفادة في هذا الجانب من أساليب التحليل الاستراتيجي لتحليل بيئة التحكم المؤسسي، وتشخيص العوامل المؤثرة في مدى الالتزام بهذه المبادئ.

من الضروري أن يكون هناك تعاون بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الداخليين والخارجيين لتوفير تحكم مؤسسي فعال، والأخذ بآراء المدققين عند تشخيصهم للمخاطر المتعلقة بضعف أنظمة الرقابة الداخلية.

السعي باتجاه دراسة التشريعات السارية المفعول بقصد إدخال الأحكام التي تعزز من تطبيق مبادئ التحكم المؤسسي، وإزالة كافة العوائق التشريعية التي تحول دون ذلك.

من الضروري اهتمام مجلس الإدارة بوضع أنظمة المعلومات السليمة ومواكبة التقنيات الحديثة التي تساهم في إيصال المعلومات، وتوفير الشفافية في إدارة المنظمة.

أهمية قيام الإدارة بإصدار قواعد للسلوك الأخلاقي في المنظمة لتعزيز مصداقيتها وثقة المتعاملين معها.

ضرورة إسهام المنظمة في خدمة المجتمع من خلال البرامج والمشاريع التي تخدم العاملين فيها وعملائها والاقتصاد والمجتمع بشكل عام، وبما يعزز بقاء المنظمة ويدعم مركزها التنافسي ويحميها من الوقوع في الأزمات المالية.

من الضروري أن يضمن التحكم المؤسسي الطريقة التي يتم بها معالجة مكافأة المدراء بشكل خاص وبقية الموظفين بشكل عام وذلك بربط المكافأة بالأداء الفردي المتميز والفعال، لما لذلك من تأثير على سمعة المنظمة ونجاحها.

المراجــع

المراجع باللغة العربية

أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة. (٢٠٠٩). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية. عمان: دار وائل للنشر.

البنك المركزي الأردني، دليل البنوك في الأردن.
Online Available: http://www.cbj.gov.jo

التقارير المالية السنوية الصادرة عن البنوك العاملة في الأردن لعام ٢٠١٠.

جمعية البنوك في الأردن، التقرير السنوي لعام ٢٠١٠.
Online Available: http://www.abj.org.jo

الجندي، نهال أحمد. (٢٠٠٥). قياس وتقييم رأس المال الفكري لتحديد قيمة المنشأة (نموذج مقترح). مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، العدد (٦٥): ١٠٧-١٧٣.

الربيعي، كمال حسن جمعة. (٢٠٠٩). أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتدريب وتطوير العاملين وأثره في قرارات الاستثمار. مجلة دراسات محاسبية ومالية، ٣(٩): ١٠٨-١٣٢.

العلي، عبد الستار، قنديلجي ، عامر إبراهيم، والعمري، غسان. (٢٠٠٦). المدخل إلى إدارة المعرفة. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

المطارنة، عبد الوهاب سلامة. (٢٠١٢). الإفصاح عن الاستثمارات غير الملموسة وأثره على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية الأردنية. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، ١٢(٢): ٩٣-١١٧.

باسيلي، مكرم عبد المسيح، (٢٠٠١)، "محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة – رؤية إستراتيجية"، الجزء الأول، المكتبة العصرية للطباعة والنشر.

الجمال، رشيد، (٢٠٠٠)، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.

الجمال، رشيد، ونور الدين، ناصر، (٢٠٠٥)، "إدارة التكلفة لإغراض القياس والتخطيط والرقابة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر.

جودة، محفوظ أحمد، (٢٠٠٩)، "إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
الدرادكة، مأمون، والشبلي، طارق، (٢٠٠٢)، "الجودة في المنظمات الحديثة"، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر، عمان، الأردن.
الذهبي، جليلة عيدان، والغبان، ثائر صبري، (٢٠٠٧)، "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٤٨، المجلد ١٣، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٣٦-٢٣٩.
زويلف، أنعام، ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٥) "أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الأول، العدد الثاني، ١٨-٣٩.
عقيلي، عمر وصفي، (٢٠٠١)، "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
الغالبي، طاهر، وإدريس، وائل، (٢٠٠٩)، "الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
النعيمي، محمد عبد العال، وصويص، راتب جليل، وصويص، غالب جليل، (٢٠٠٩)، "إدارة الجودة المعاصرة – مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات والخدمات"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
نور، عبد الناصر إبراهيم، والفضل، مؤيد محمد، (٢٠٠٢)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
اليعقوب، سناء، (٢٠٠٩)، "أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

المراجع باللغة الانجليزية

Alawad, I. (٢٠١١). The Impact of Implementation of Total Quality Management on Plants' Productivity: Evidence from Poultry Processing Plants- Saudi Arabia- Central Regio. University of Juba School of Management.

Alwan, B. (٢٠١٢). Effectiveness of TQM and its impact on production costs to make a profit in industrial companies. Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research in Business, ٣(١١)

Anvari, A., Ismail, Y., & Hojjati, S. (٢٠١١). A Study on Total Quality Management. Manufacturing: Through Lean Thinking Approach. World Applied Sciences Journal, ١٢ (٩): ١٥٨٥-١٥٩٦.

Atkinson، A.A., & Kaplan, (٢٠٠٧). Management Accounting, ٥th ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.

Coope, R., & Raiborn, C.A. (٢٠٠٢). Systems Finding the Missing Pieces in Japanese Cost Management. Advances in Management Accounting, (٤): ٨٧-١٠٢.

Drury, C. (٢٠٠٥). Management Accounting for Business، ٣rd ed., Bath: UK, Patrick Bond.

Escanciano, C., & Rodiguez, F. (٢٠١١). Quality Management and Integrated Total Quality in Spanish Mining: Result of an Empirical Study. Dyna, ٧٩(١٧١): ١٦٧-١٧٤.

Gheorghina, D., & Denisi, L. (٢٠٠٨). Total Quality Management and Quality Costs. Annals of the Oreda University, vii (xvii).

Hilton, R.W. (٢٠٠٩). Managerial Accounting, ٨th edition-McGraw-Hill, Inc.
Hilton, R.W. (٢٠١١). Managerial accounting, ٩th edition, Irwin, McGraw-Hill, Inc.
Horngren, C.T., Datar, S.M., & Foster, G. (٢٠١٢). Cost Accounting A Managerial Emphasis, ١٠th ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.
Horngren, C.T., Data, S.M., & Foster, G. (٢٠٠٦). Cost Accounting A Managerial Emphasis, ١٢th ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.
Horngre, C.T., Sundem, G.L., & Stratton, W.O. (٢٠٠٥). Introduction to Management Accounting, ١٣th. E, Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.
Ijaz, A., Kee, D., & Irfan, S. (٢٠١٢). Internal Customer Job Satisfaction and Role of TQM Practices. Far East Journal of Psychology and Business, ٦(٢): ١-١٤.
Jain, A., & Gupta, S. (٢٠١٢). Effects of Total Quality Management On Perceptual Human Resource Management Outcomes in Software Industry in India", Research in Business and Management. International research journals, ١(٢): ٢٣-٣٥,
Jang Chi, D., & Feng Hung, H. (٢٠١٠). Is the Balanced Scorecard really helpful for improving performance? Evidence from software companies in China and Taiwan, African Journal of Business Management.
Karia, N., & Abu Hassan Asaari, M.H. (٢٠٠٦). The effects of total quality management practices on employee work-related attitudes. The TQM Magazine, ٨(١): ٣٠-٤٣.

Khozein, A., & Dankoob, M. (٢٠١١). Activity Based Costing System and its Succeed Implementing in Organizations. Australian Journal of Basic and Applied Sciences، ٦(١): ٢٩-٣٨.
Malik, Q., Saif, I., Safwan, N., & Gulzar, M. (٢٠١١). Impact of organizational innovation on success of cost management techniques in value creation: Evidence from manufacturing sector of Pakistan. African Journal of Business Management, ٥(١٥): ١٧-٢٧.
Morse, W.J., Davis, J.R., & Hartgraves, A.L. (٢٠٠٣). Management Accounting: A strategic approach، ٣th edition, Thompson, South – Western.
Nayak, M. (٢٠١٢). Measuring the Impact Total Quality Management Ensuring Management T Practices in the Corporate Sector of South Gujara Region. Spectrum: A Journal of Multidisciplinary Research, ١(١): ٣٢-٤٧.
Sharon, R., & Okibo, B. (٢٠١١). Effects of Total Quality Management Implementation on Business Performance in Service Institution: A Case of Kenya Wildlife Services. International Journal of Research Studies in Management, ١(١): ٥٩-٧٠.
Shukal, M., & Agrawal, P. (٢٠١٢). The Structural Relationships between TQM Indian Automobile Sectors. International Journal of Engineering and Innovative Technology (IJEIT), ١(٣): ١١٩-١٢١.
Singh, S., & Dallah, R. (٢٠١٠). Effect of Total Quality Management on Performance of Indian Pharmaceutical Industries. Proceedings of the ٢٠١٠ International

Conference on Industrial Engineering and Operations Management Dhaka, Bangladesh. Navi-Mumbai, India.
Weygandt, J.J., Kieso, D.D., & Kimmel, P.D. (٢٠١٣). Accounting Principles, ٦th edition, John Wiley and Sons, Inc.
Wysock, B., & Lueck, S. (٢٠٠٦). Just-In-Time Inventories Make U.S. Vulnerable in a Pandemic, Low Stockpiles at Hospitals Boost Efficiency but Leave no Extras for Flu Outbreak: A Run on Protective Masks, p. A١.
Zengin, y., & Ada, E. (٢٠١٠). Cost management through product design: target costing approach. International Journal of Production Research, ٤٨(١٩). Izmir University of Economics, Turkey.
AECC (١٩٩٠). "Objectives for Accountants: Position Statement No.١." Issues in Accounting Education: ٣٠٧-٣١٢.
AICPA (١٩٩٦). "Information Technology Competencies in the Accounting Profession.".
AICPA (٢٠٠٠). AICPA Core Competency Framework for Entry into the Accounting Profession, AICPA.
Abbrecht, W.S. and R.J. Sack (٢٠٠٠). Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future, American Accounting Association.
Booth,P. (١٩٩٣). "Personality biases of accounting students: Some implications for learning style preferences." Accounting and Finance ٣٣(٢): ١٠٩(١٢).
Bourdreau, A. and G. Coullard (١٩٩٩). "Systems integration and Knowledge management." Information Systems Management ١٦(٤): ٢٤-٣٤.

Burns, J. (١٩٩٤). "Accounting Education for the ٢١st Century: The global challenges." AAA & Int'l Assocc. For Accounting Education and Res. Oxford.
Cordes, Jim, "What you should know about knowledge management", jcordes@rfgonline.com or ٢٠٣-٢٩١-٦٩٠٠, July ٠٧,٢٠٠٠.
Davenport, Thomas H., "Some Principles of Knowledge Management", email susie@frogpond.com., ٢٠٠٢.